



ACADEMIA MILITAR

Três Anos de Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na GNR – Uma reflexão crítica

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR José Luís Domingues de Jesus

Orientador: Capitão GNR Administração Luís Malheiro

**Mestrado em Ciências Militares, na especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, junho de 2022



ACADEMIA MILITAR

Três Anos de Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na GNR – Uma reflexão crítica

Autor: Aspirante de Administração da GNR José Luís Domingues de Jesus

Orientador: Capitão Administração da GNR Luís Malheiro

**Mestrado em Ciências Militares, na especialidade de Administração da Guarda
Nacional Republicana**

Dissertação de Mestrado

Lisboa, junho de 2022

AGRADECIMENTOS

Este trabalho só foi possível pelo esforço e ajuda daqueles que se disponibilizaram para contribuir de alguma forma neste caminho que se iniciou em 2017 quando me sentei pela primeira vez nas cadeiras da Academia Militar.

Ao meu Orientador, Capitão Luís Malheiro, pela forma como neste trabalho, mas também ao longo de todo o meu percurso na Academia, foi paciente e compreensível perante as falhas e dificuldades mas também pelas palavras amigas que muito motivaram a realizar esta Dissertação.

Aos entrevistados e inquiridos, pelo tempo despendido e pelos seus contributos valiosos para o aprofundar do conhecimento e incremento da qualidade deste trabalho.

À turma de Administração, pelo amparo e suporte que revelaram ser ao longo destes anos na Academia.

Aos homens e mulheres do Curso 17/18, pelos momentos e recordações que levo para a vida.

A todos, o meu muito obrigado!

RESUMO

A presente investigação versa sobre a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, concretamente na análise da adoção da Norma de Contabilidade Pública n.º 5 e 15. Objetivamente foi analisado o registo contabilístico dos imóveis e Ativos Contingentes, bem como a realidade da formação neste sistema, tendo como caso de estudo a GNR, com o objetivo de se perceber que fatores podem influenciar a implementação do normativo.

A metodologia escolhida assentou no raciocínio dedutivo, seguiu-se uma abordagem mista, com a combinação de inquéritos por questionário e inquéritos por entrevista a fatores-chave neste processo. A estes métodos foi também adicionada uma análise documental para a criação de um modelo matemático e na revisão da literatura foi utilizada a pesquisa bibliográfica e a análise de documentos institucionais.

No decorrer da investigação conseguiu-se perceber que os desafios em análise neste estudo são comuns na restante Administração Pública. Ao nível dos imóveis percebeu-se a evolução positiva no seu tratamento contabilístico, na inventariação e mensuração. No que diz respeito aos Ativos Contingentes, após a identificação e criação de um modelo matemático capaz de estimar com fiabilidade, conclui-se que a receita proveniente de um tipo de autos de contraordenação pode ser divulgada. No âmbito da formação foi relevante perceber o papel da formação subsequente no aumento de qualificação nestas áreas dos recursos humanos.

Assim, é possível constatar que esta implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda depende da mitigação destes constrangimentos encontrados, mas sobretudo, de uma integração das três áreas da Contabilidade (Financeira, Gestão e Orçamental) aliada à sensibilização das chefias para a correta prestação de contas e o seu papel na tomada da decisão.

PALAVRAS-CHAVE: SNC-AP, Guarda Nacional Republicana, Ativos, Formação

ABSTRACT

This research focuses on the implementation of the Accounting Standardization System for Public Administrations, specifically in the analysis of the adoption of Public Accounting Standard nº. 5 and 15, more specifically the accounting record of real estate and contingent assets, as well as the reality of training in this system, with the GNR as a case study. The objective of this work was to understand which factors may influence the implementation of the normative.

The chosen methodology was based on deductive reasoning. A mixed approach was followed, with a combination of questionnaires and interview surveys of key players in this process. Documentary analysis was also added to these methods for the creation of a mathematical. In the literature review, a bibliographic research as well as an analysis of institutional documents were performed.

During the investigation, it was possible to realize that the areas under analysis in this study are common to the rest of the Public Administration. In terms of real estate, the positive evolution in its accounting treatment in terms of inventory and measurement was perceived. In what concerns Contingent Assets, after the identification and creation of a mathematical model capable of estimating with reliability, it was concluded that the revenue from one type of administrative offence notices can be disclosed. In the scope of training it was relevant to understand the role of subsequent training in the increase of qualifications in this area of human resources.

It was possible to verify that the implementation of the Accounting Standardization System for Public Administrations depends on the mitigation of the constraints encountered but, above all, on the integration of the three areas of Accounting (Financial, Management, and Tax) allied to the awareness of managers for the correct presentation of accounts and their role in decision making.

KEYWORDS: SNC-AP, Guarda Nacional Republicana, Assets, Education

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO.....	iv
ABSTRACT	v
ÍNDICE GERAL.....	vi
ÍNDICE DE FIGURAS	viii
ÍNDICE DE QUADROS	ix
ÍNDICE DE TABELAS.....	x
LISTA DE APÊNDICES.....	xi
INTRODUÇÃO	1
SECÇÃO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	5
CAPÍTULO 1 – IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP.....	5
1.1. Harmonização das Normas Internacionais	5
1.2. Os desafios encontrados na implementação	7
1.3. Formação em SNC-AP	10
CAPÍTULO 2 – IMÓVEIS E ATIVOS CONTINGENTES	13
2.1. Norma de Contabilidade Pública 5	13
2.2. Norma de Contabilidade Pública 15	16
SECÇÃO II – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E TRABALHO DE CAMPO.....	21
CAPÍTULO 3– METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS.....	21
3.1. Método e tipo de abordagem	21
3.2. Modelo de Análise.....	22
3.3. Técnicas, procedimentos e meios utilizados.....	22
3.3.1. Recolha de dados e meios utilizados	22

3.3.2 Amostra	24
3.3.3. Tratamento dos dados	26
CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	27
4.1. Análise do inquérito por questionário	27
4.1.1. Formação	27
4.1.2. Imóveis	30
4.1.3. Ativos Contingentes	31
4.1.4. Fatores que fomentam a implementação	32
4.2. Análise das Entrevistas	33
4.2.1. Desafios da Implementação da NCP 5	33
4.2.2. Desafios na implementação da NCP 15	35
4.3.3. Lacunas na formação	37
4.2.4. Fatores determinantes na implementação do normativo	38
4.3. Modelos Matemáticos – Ativos Contingentes.....	39
CONCLUSÕES.....	42
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	47
APÊNDICES	I

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1 – Estrutura do Trabalho	4
Figura n.º 2 – Metodologia da Investigação.....	20
Figura n.º 3 – Áreas de Esforços Formativos	28
Figura n.º 4 – Desafios na Implementação	28
Figura n.º 5 – <i>WordTree</i>	33
Figura n.º 6 – Evolução comparativa	36

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro n.º 1 – Comparação entre SNC e SNC-AP	13
Quadro n.º 2 – Relação de procedimentos entre diferentes probabilidades	18
Quadro n.º 3 – Modelo de Análise	21
Quadro n.º 4 – Relação entre perguntas do questionário, perguntas derivadas e perguntas do guião	23
Quadro n.º 5 – Amostra por Quadro e Especialidade	24
Quadro n.º 6 – Caracterização dos entrevistados	24
Quadro n.º 7 – Análise às respostas das entrevistas	XI
Quadro n.º 8 – População dos inquiridos por questionário	XVI

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela n.º 1 – Probabilidade dos Ativos Contingentes.....	18
Tabela n.º 2 – Relação entre Quadro e Formação Inicial.....	26
Tabela n.º 3 – Comparação emparelhada entre Quadro e Formação Inicial.....	27
Tabela n.º 4 – Relação entre Formação Inicial e Formação Subsequente.....	27
Tabela n.º 5 – Relação entre Registo e Mensuração de Imóveis	24
Tabela n.º 6 – Relevância da Circular.....	29
Tabela n.º 7 – Ativos Contingente (Emissão/Registo de Autos)	30
Tabela n.º 8 – Receita e Autos Levantados	35
Tabela n.º 9 – Primeira Análise Matemática	37
Tabela n.º 10 – Segunda Análise Matemática	37

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICES	I
APÊNDICE A – GUIÃO DE ENTREVISTA	I
APÊNDICE B – INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	III
APÊNDICE C – ANÁLISE ÀS RESPOSTAS DOS QUESTIONÁRIOS	VI
APÊNDICE D – MODELOS MATEMÁTICOS	VII
APÊNDICE E – ANÁLISE DA ENTREVISTA	VIII

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
ANSR	Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária
AP	Administração Pública
CARI	Comando da Administração dos Recursos Internos
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CTer	Comando Territorial
DF	Demonstrações Financeiras
DIE	Direção de Infraestruturas
DGTF	Direção-Geral do Tesouro e Finanças
DRF	Departamento de Recursos Logísticos
DRL	Direção de Recursos Logísticos
GNR	Guarda Nacional Republicana
INA	Direção -Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas
IPSAS	Internacional Public Sector Accounting Standards
LEO	Lei de Enquadramento orçamental
MAI	Ministério da Administração Interna
NCP	Normas de Contabilidade Pública
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
PD	Pergunta Derivada
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PP	Pergunta de Partida
SIIE	Sistema de Informação dos Imóveis do Estado
SCOT	Sistema de Contra Ordenações de Transito
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SRLF	Secção de Recursos Logísticos e Financeiros
TdC	Tribunal de Contas
VPT	Valor Patrimonial Tributário
Un	Unidade

INTRODUÇÃO

A presente Dissertação de Mestrado, enquadrada na estrutura curricular referente ao ciclo de estudos do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da Guarda Nacional Republicana (GNR), está subordinada ao tema: “Três Anos de Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) na GNR – Uma reflexão crítica”.

Com o presente estudo pretende-se analisar o processo de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) na GNR. O objetivo do trabalho é apresentar um modelo contabilístico com vista a reforçar a implementação deste normativo. Face às pistas de investigações anteriores, este modelo assenta na análise de três dimensões principais: Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Contingentes e formação em SNC-AP.

Conforme refere Monteiro (2016), o aparecimento de grandes crises económicas evidenciou os pontos fracos dos sistemas contabilísticos adotados pelos países e, portanto, como é expectável o anterior normativo, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) apresentou, no início da década de 2010, as suas debilidades ao nível do relato financeiro e processamento contabilístico. Foi nesta fase que ficou claro a lacuna existente ao nível da contabilidade, com realce para as fragilidades na avaliação do desempenho, denotando-se a falta de um sistema integrado de contabilidade pública (Assembleia da República [AR], 2011). Desta forma foram feitos esforços para a elaboração de um normativo que complementasse as lacunas existentes. Isso foi conseguido através do Decreto-Lei (DL) nº 192/2015 que trouxe para a Administração Pública (AP) o novo SNC-AP. Deve-se sublinhar também a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), que é a grande reforma.

A LEO consubstancia uma reforma abrangente, multidimensional, complexa e inovadora, com impacto em todo o ciclo de gestão administrativa, orçamental e financeira, que estabelece um novo paradigma de gestão pública e *accountability*, assente no referencial contabilístico. No entanto, sem o SNC-AP será impossível alterar o modo de programar, monitorizar, controlar e relatar as finanças públicas e o modelo de gestão das entidades públicas aos mais diversos níveis (Pimentel, 2018).

O SNC-AP por sua vez é constituído por três peças fundamentais:

1. Começa pela sua Estrutura Conceptual, a qual apresenta os princípios e conceitos base para a formulação das Normas de Contabilidade Pública (NCP);

2. Assenta em 27 NCP subdivididas pelos ramos da contabilidade: a contabilidade financeira (Desde a NCP 1 até à 25) (de notar que é o subsistema que apresenta mais preponderância neste diploma), a contabilidade orçamental (a NCP 26), e por fim a contabilidade de gestão (NCP 27);

3. A última peça é o seu plano de contas multidimensional (PCM) retratado como peça fundamental no tratamento contabilístico de forma integral (ME, 2016).

No ano de 2016, a GNR iniciou a transição do anterior normativo, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), para o SNC-AP. Desta forma, foram necessárias mudanças ao nível de procedimentos internos no âmbito do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos conforme as novas NCP (MF, 2015). Mas foi também necessário alterar a estrutura do sistema informático de gestão - GeRFiP. Pois, segundo Monteiro (2016), foi fundamental a “revisão dos sistemas em uso em todas as entidades da AP para dar resposta às novas exigências de informação”. Para tal surgiu uma atualização do sistema (GeRFiP 3.1 – contabilização em SNC-AP). No entanto, esta atualização mantém os procedimentos de contabilização conforme o POCP, mas apresenta contas segundo as normas do SNC-AP.

Segundo a Comissão de Normalização Contabilística ([CNC], (2017), o SNC-AP veio a revelar-se uma mudança fulcral no âmbito do relato financeiro, principalmente pela necessidade de apresentar as novas Demonstrações Financeira (DF) seguindo as novas Normas de Contabilidade Pública (NCP). Ainda segundo a mesma comissão (2017), o SNC-AP acarreta consigo a capacidade de adotar novos princípios sendo eles o custo benefício, bem como a transparência e harmonização contabilísticas dos órgãos e entidades públicos. O atraso na implementação deste novo sistema deveu-se à constatação de falta de condições requeridas para a sua aplicação, desde limitações legais, técnicas ou até mesmo das próprias instituições, uma vez a mesma estava agendada para o princípio de 2017, conforme refere o Ministério da Economia (ME, 2016).

Esta transição foi morosa na GNR pelos motivos referidos no parágrafo anterior, mas também devido à implementação tardia do POCP, o que acarretou dificuldades na mudança uma vez que o anterior modelo não estava ainda consolidado entre os responsáveis pela contabilidade na AP, e neste caso na GNR (Jesus & Almeida, 2017). Para ajudar neste processo de transição, a CNC, com a intenção de apresentar diretivas para orientar na implementação das novas NCP, publicou o Manual de Implementação do SNC-AP. Este

manual traz consigo aquele que seria o novo modelo de reconciliação do balanço, com o objetivo de auxiliar na elaboração do balanço de abertura.

O Manual de Implementação do SNC-AP, na sua segunda versão, pressupunha a elaboração de um balanço de abertura a 1 de janeiro de 2018, conforme consta no ponto 1.3.1., devendo integrar informações de N-1 (neste caso 2017), as quais não necessitam de serem produzidas segundo o SNC-AP, podendo serem baseadas no POCP. Contudo, como refere Gomes (2018) no seu estudo sobre a implementação deste normativo na GNR, à data indicada pela CNC, a instituição ainda não se encontrava de elaborar conforme o exigido pelas normas o balanço de abertura.

Os argumentos sugeridos pela literatura apontam para a ausência de progressos na implementação da LEO (*e.g.* falta efetivar a Entidade Contabilística Estado) e também dão conta que, em 2018, apenas 44% das entidades (991 num total de 2.240) prestaram contas em SNC-AP (Tribunal de Contas, 2019a). Segundo o Relatório de Gestão da GNR (2019), a instituição conseguiu no ano em questão prestar contas pela primeira vez em SNC-AP com as dificuldades e desafios que serão abordados mais à frente neste estudo.

Após a justificação da pertinência do tema e feito também um breve enquadramento importa agora formular a Pergunta de Partida (PP), uma referência fundamental para o processo de investigação e para o trajeto a seguir (Sousa & Batista, 2012). Assim, a PP formulada é: **Que fatores fomentam a implementação do SNC-AP na GNR?**

Esta PP enunciada no parágrafo anterior pretende atingir o Objetivo Geral (OG) da dissertação assim definido: “Desenhar um modelo que reforce a implementação do SNC-AP na GNR”. De modo a desconstruir o OG por forma a detalhar e aprofundar o estudo nas vertentes pretendidas foram definidos três Objetivos Específicos (OE), que focam o estudo em áreas mais específicas do tema, conseguindo assim, dar estrutura ao OG (Walliman, 2011). Desta feita, os OE são os seguintes:

OE1: Perceber o estado de adoção da NCP 5.

OE2: Analisar os desafios na implementação da NCP 15.

OE3: Desenhar um modelo de formação em SNC-AP na GNR.

No que se refere ao conteúdo do estudo, este é organizado em duas secções. A Secção I contempla o enquadramento teórico, estando esta subdividida em dois capítulos: (1) A implementação do SNC-AP e (2) Imóveis e Ativos Contingentes. Por sua vez, na Secção II está contemplado o enquadramento metodológico e trabalho de campo, que se subdivide, por sua vez, nos seguintes capítulos: (3) Metodologia, métodos e materiais; (4)

Apresentação, análise e discussão de resultados; e ainda as conclusões e recomendações alusivas à investigação. Estas duas secções mais a introdução dizem respeito à parte textual da dissertação

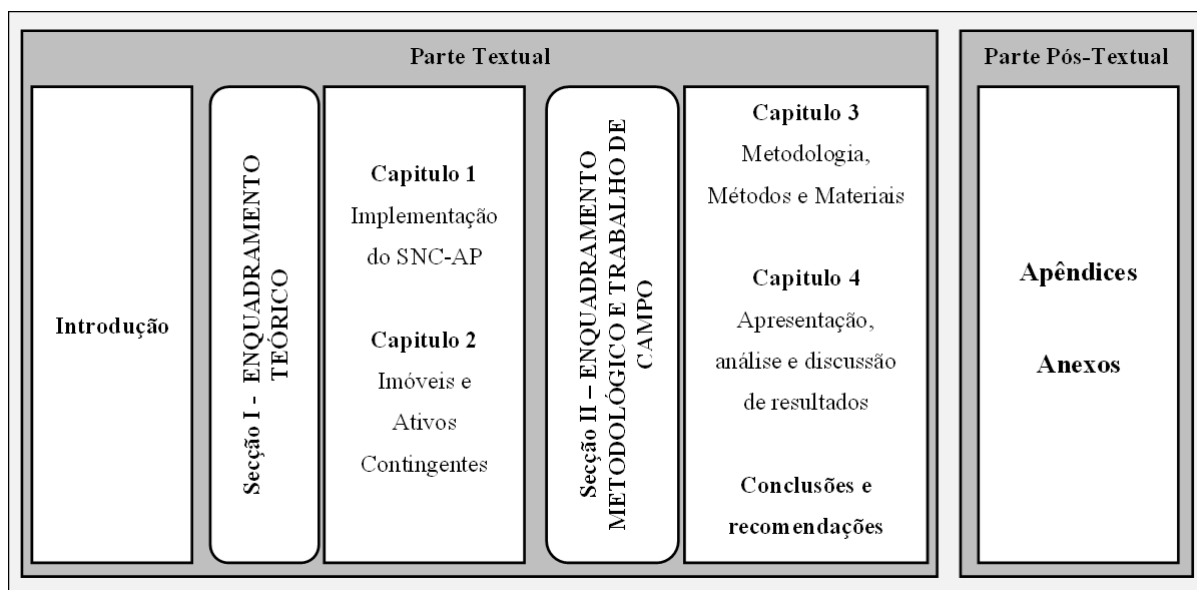


Figura n.º 1 – Estrutura do trabalho

Fonte: Elaboração própria

É de salientar que a parte pós-textual da investigação é constituída por vários Apêndices. Estes Apêndices são elementos trabalhados e construídos pelo autor, revelando-se de uma elevada importância, já que funcionam como complemento aos conteúdos abordados na parte textual.

SECÇÃO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 1 – IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP

Para fazer o enquadramento teórico desta investigação é relevante começar pelo que foi a adaptação do SNC-AP aos normativos internacionais. Esta conciliação é explicada neste capítulo por forma a partir de um contexto externo, enquadrá-lo no contexto português e quais foram as dificuldades sentidas neste trajeto. Este raciocínio permite compreender a escolha de cada uma das áreas analisadas neste estudo, conseguida, aliás, através da recolha dos principais desafios e como estes podem ser encontrados e aprofundados na GNR. Na questão da harmonização, este enquadramento foi realizado com base sobretudo em artigos nacionais no âmbito deste tema. Já em matéria de desafios, o levantamento baseou-se nos relatórios do Tribunal de Contas (TdC) e também em estudos já realizados na GNR e instituições semelhantes.

1.1. Harmonização das Normas Internacionais

A harmonização da contabilidade do sector público é um objetivo no quadro da União Europeia (Comissão Europeia, 2013), embora Portugal ainda esteja no processo de implementar as suas novas normas contabilísticas, tanto no âmbito público, como verificado acima na introdução, mas também no âmbito privado. (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015; Jorge, 2015). A Lei n.º 64-C/2011, de 30/12 foi o normativo que estabeleceu o compromisso de Portugal com as normas internacionais, mais propriamente, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

Durante os últimos anos, o quadro IPSAS tornou-se uma referência não só para a modernização da contabilidade em muitos países, mas também para facilitar a consolidação das demonstrações financeiras, bem como um instrumento para alcançar a harmonização da contabilidade. Portugal reformou a sua contabilidade tomando as normas IPSAS como referência, embora ainda se encontre em processo de implementação das novas normas contabilísticas (Gomes et al., 2019).

A introdução das IPSAS pode ser explicada como um processo baseado no sistema do sector privado, que foi considerado uma referência em ambos os países. Isto é também o caso das declarações consolidadas. A introdução das normas internacionais no sector

privado, no seu Sistema de Normalização Contabilístico (SNC), tem sido um estímulo importante para a introdução das IPSAS. No caso de Portugal, a crise financeira do país desde 2010, e, portanto, os requisitos impostos por credores internacionais, foi também um estímulo importante (Gomes et al., 2015).

No que toca às demonstrações financeiras consolidadas, o processo de consolidação é altamente institucionalizado, e os principais obstáculos na preparação das mesmas têm sido eliminados. No entanto, existe ainda uma utilização limitada de informação consolidada em prática. Todos os entrevistados disseram que a informação consolidada não é utilizada para a gestão objetivos e tomada de decisões. Para tomar decisões, os políticos e gestores utilizaram normalmente outros instrumentos e sistemas de controlo (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015; Jorge, 2015).

Os resultados de um estudo de caso (Gomes et al., 2015) mostram uma forte relação entre o contexto ambiental e institucional do país e os estímulos e conteúdos na reforma da contabilidade pública. Além disso, o elevado nível de coesão entre as diferentes partes interessadas, desde o patamar estratégico/político até às organizações e organismos públicos ao abrigo do normativo de contabilidade, assinalam a existência de uma colaboração estreita entre estas no processo como determinante para um maior sucesso na implementação da reforma.

No processo de implementação em Portugal foram utilizadas as denominadas entidades piloto cujo papel se veio a demonstrar diminuto, ou mesmo nulo, nas reformas contabilísticas do setor público. De facto, não só no caso português como também de forma generalizada em países no momento das suas reformas ao nível da sua contabilidade, as não fazem a diferença na implementação em casos onde:

- Surge a imposição de um novo normativo para toda a Administração Pública, sem que as suas instituições sejam envolvidas ou consultadas;
- O novo sistema imposto acresce fatores de maior complexidade ao já existente, inspiradas nas IPSAS e no sector privado;
- As entidades piloto são selecionadas unilateralmente por decisão superior, sem a fundamentação da utilidade das mesmas no processo nem dos benefícios do novo sistema e
- O apoio previsto inicialmente e que se vem a refletir como importante para superar as dificuldades não é convenientemente fornecido, em matéria de tempestividade (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015; Jorge, 2015).

A fim de serem realmente atores importantes no processo de reforma, as entidades pilotos precisam de ser mais empenhadas e enquadradas num contexto de sinergia em

conformidades com todos os envolvidos. Esta atitude só pode ser alcançada se for oferecida uma compensação pertinente. As entidades precisam de ser consultadas e mais envolvidas no processo, de modo a compreenderem as razões e implicações das mudanças por forma a aumentar o seu compromisso. No caso português para ter feito uma verdadeira diferença na implementação da reforma, as entidades piloto, e também as restantes numa fase posterior, dever-lhes-iam ter sido dadas as condições certas, nomeadamente os recursos adequados. Quanto aos decisores de cada instituição deveriam ter sido fornecidas mais explicações sobre o interesse e a importância de tais reformas para a gestão financeira do sector público a fim de melhor compreenderem a sua realidade institucional para que possam da melhor forma se adaptarem ao normativo. Só desta forma, as entidades podem gerar feedback relevante para a implementação (Jorge et al., 2021).

Jorge, Nogueira e Ribeiro (2020) salientam também a importância das entidades serem atores importantes no processo de reforma e de serem incluídas no processo de decisão, percebendo os benefícios do novo sistema e recebendo o apoio técnico, humano e financeiro adequado.

O TdC ainda em 2014, num primeiro relatório neste âmbito, alertou para a necessidade de ser desenhada uma estratégia de implementação com a definição de responsáveis de liderança bem como objetivos e metas para as entidades. Nos anos que se seguiram, o TdC, através de relatórios intercalares de auditoria à implementação do SNC-AP, manteve as recomendações da definição de uma estratégia, o mesmo se verificou no último Relatório Intercalar de 2019, que apesar de, como já supracitado, algumas entidades terem implementado o normativo, persistia a indefinição de uma estratégia consolidada. O mesmo relatório evidenciou a materialidade de ser providenciado suporte tanto ao nível organizativo como também suporte informático e de meios humanos.

Através do cruzamento de ilações retiradas da literatura com o enunciados pelo TdC consegue-se constar que os constrangimentos da harmonização do SNC-AP seguem o verificado noutros países e reitera a importância do envolvimento das entidades no processo de implementação.

1.2. Os desafios encontrados na implementação

Importa agora elencar os desafios contabilísticos mais específicos levantados pela literatura que este novo sistema contabilístico acarreta na prestação de contas das entidades na AP.

Herminio (2018) realizou uma análise comparativa entre o normativo substituído, o POCP, e o novo SNC-AP baseado nos diplomas que os legislam como também considerando documentos como o Manual de Implementação do SNC-AP, documentos de formação e esclarecimento da Ordem dos Contabilistas Certificados bem como documentos e artigos científicos apresentados em conferências sobre o tema, a partir dos quais identificou algumas áreas de preocupação. Segundo o autor, as seguintes áreas carecem de tratamento e cuidado especial:

- Reconhecimento e mensuração de ativos fixos e a especificidade das infraestruturas, instalações militares e património histórico/monumentos;
- Propriedades de investimento e a relação com os ativos fixos tangíveis e inventários;
- Provisões e passivos contingentes, reconhecimento e divulgação;

De uma outra perspetiva, Carvalho e Carreira (2016) ressaltaram o facto da solução informática que implementa o referencial contabilístico deva incluir todas as dimensões (orçamental, financeira e de gestão) e possibilite o reporte em SNC-AP. Assim, afigura-se como mais relevante o facto da solução informática que implementa o referencial contabilístico incluir todas as dimensões uma vez que era uma das diferenças significativas entre a entidade com um nível de implementação superior e as restantes. Neste âmbito o TdC nos Relatórios Intercalares VI e VII, ambos de 2019, reiteram e reforçam esta questão dos sistemas de informação. O atraso da adaptação deste sistema surge como um constrangimento à implementação impossibilitando a interoperabilidade entre as entidades e os serviços centrais.

Também Gomes, Fernandes e Carvalho (2015) identificaram como constrangimentos à adoção do SNC-AP os elevados custos de formação aliados à falta de competências no âmbito da contabilidade e por fim as restrições orçamentais para contratar profissionais de contabilidade pública e adquirir adequados sistemas de informação.

Um estudo de 2021 apresenta um conjunto de variáveis que influenciam a implementação do SNC-AP em diversas instituições em níveis diferentes de implementação. Com base em elementos provenientes da literatura e também nas respostas dos inquiridos no estudo, Malheiro, Santos e Bessa (2021, p. 21) definiram os seguintes fatores influenciadores neste processo de implementação:

1. Existir objetivos ligados à implementação para os dirigentes da área financeira.
2. Pertencer às entidades piloto na adoção do SNC-AP.

3. O responsável pela contabilidade ser contabilista certificado, ter formação específica na área e ter recebido formação em SNC-AP.
4. Alocar verbas específicas para a formação em SNC-AP, no ano que anteceder a implementação do novo referencial.
5. O número de colaboradores na área financeira ser adequado e possuírem aptidão/conhecimento para assegurar a transição (e.g. 80% ou mais dos colaboradores da área financeira ter formação em SNC-AP);
6. Ter os procedimentos de controlo interno consolidados e ter efetuado o levantamento das liquidações de períodos futuros.
7. A solução informática que implementar o referencial contabilístico incluir todas as dimensões (orçamental, financeira e de gestão).
8. O ministério/tutela incentivar a adoção do novo referencial contabilístico.
9. Existir uma entidade na tutela responsável pela gestão central do plano de contas.
10. Serem atribuídos os recursos suficientes para a implementação do SNC-AP.

Agora, numa perspetiva interna, Gomes (2018) constatou que no ano da implementação do SNC-AP (2018) a GNR não apresentava as condições necessárias para uma transição do POCP para este novo normativo. O mesmo autor conseguiu fazer um levantamento das fragilidades da instituição em diversos aspetos já referidos neste capítulo, nomeadamente em:

1. Reconhecer todos os ativos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP – não é possível garantir que estão reconhecidos todos os bens em regime de utilização operacional de bens apreendidos, bens cedidos, legados e/ou doados, bem como as cauções pecuniárias recebidas;
2. Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas NCP – existem ativos reconhecidos como inventários quando não cumprem os critérios de reconhecimento previstos pela NCP 10;
3. Aplicar as NCP na mensuração dos imóveis – a maioria dos imóveis afetos à GNR encontram-se mensurados por valores simbólicos (1€), valores estes que não convergem com as bases de mensuração previstas nem com o Valor Patrimonial Tributário (VPT);
4. Divulgar os Ativos Contingentes relativos a coimas – atualmente a GNR não divulga os Ativos Contingentes decorrentes das coimas por infrações rodoviárias, situação que é extensível às restantes coimas aplicadas pela GNR. (pp. 53-54)

Segundo o Relatório de Gestão de 2019 da GNR, ano em que a mesma decidiu elaborar as DF segundo o SNC-AP. A Entidade apresentou segundo o mesmo relatório os seguintes constrangimentos:

1. Grande quantidade e multiplicidade dos recursos financeiros e patrimoniais, associado aos novos conceitos e às questões que emergem pela aplicação das NCP que incorporam o SNC-AP;
2. Limitado apoio técnico na transição para o novo regime contabilístico, sobretudo na resolução de problemas associados aos Sistemas de Informação que suportam os regimes contabilísticos e atrasos de algumas entidades externas e internas, na disponibilização de informação essencial para elaboração da Conta Gerência;

3. A falta de formação especializada em SNC-AP dos técnicos que assumiram a responsabilidade de exercer a figura de ‘contabilista público’, aliado ao facto das demonstrações financeiras não terem sido auditadas, dificultou o trabalho de elaboração Conta de Gerência em SNC-AP;

4. Constrangimentos causados pela doença da COVID-19, os quais levaram os órgãos responsáveis pela consolidação, preparação e entrega da Conta de Gerência a desenvolverem uma parte significativa dos trabalhos necessários à prestação de contas relativas a 2019 em regime de teletrabalho, o que se traduziu numa maior dificuldade na obtenção da informação.

Em forma de síntese, as áreas em análise neste estudo são referidas como áreas sensíveis e que merecem reforço e esforços para superar os seus constrangimentos. Tanto na literatura, onde surgem desafios relacionados com o tratamento contabilístico de ativos, do sistema informático e da formação. Estes mesmo desafios, tal como comprovado pelo estudo específico na GNR, como também pelo Relatório de Gestão da instituição, foram identificados na GNR.

Ao longo deste capítulo constatou-se que os desafios surgem nos diferentes níveis de administração do setor público, desde um nível estratégico, nomeadamente ao nível político com a inadequação da estratégia de implementação, até aos níveis mais setoriais, nomeadamente entidades públicas nas quais se insere a GNR, com os desafios elencados acima, que vão de acordo com as dificuldades sentidas no seio da AP.

Um dos desafios referidos por diversos autores está relacionado com o tema da formação em contabilidade pública. O TdC (2019) refere que subsistem lacunas ao nível das competências dos recursos humanos para tratar as informações contabilísticas e compreensão dos sistemas contabilísticos, apesar da formação realizada. Deste modo, o seguinte capítulo surge como necessário para o enquadramento deste desafio focado sobretudo naquilo que atualmente é realizado na GNR.

1.3. Formação em SNC-AP

Em matéria de formação importa começar por fazer a distinção entre a formação inicial e a formação subsequente. Relativamente à formação inicial, no âmbito da contabilidade pública, na GNR, e em concreto na categoria de oficiais, esta é da competência da Academia Militar. Em termos de formação subsequente, segundo o Despacho n.º 9101/2017 de 17 de outubro, esta é da competência da Direção -Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas — INA, a qual é “um serviço central da administração

direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, que tem como elemento central à sua missão promover a qualificação dos trabalhadores em funções públicas”.

Na Academia Militar, de acordo com o ciclo de estudos do Mestrado em Ciências Militares, no ramo de Administração da GNR, os alunos são lecionados em matéria de estrutura conceptual da contabilidade pública, no sentido de conhecer os fundamentos e objetivos do SNC-AP, bem como identificar as regras normativas da contabilidade financeira, orçamental e de gestão.

Após a criação da UniLeo (Unidade de Implementação da LEO), pelo Decreto -Lei n.º 77/2016, de 23 de novembro, esta ficou responsável pela formação e “disseminação” do SNC -AP, conforme consta na Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril. Esta competência refere-se sobretudo à criação de um plano formativo.

Contudo, como já foi referido, esta formação foi providenciada pelo INA, que segundo o Despacho n.º 9101/2017 de 17 de outubro, que a regulamenta é realizada via e-learning, sendo constituída por 39 módulos. Destes 39 módulos, a sua maioria pode ser agrupada nos conteúdos referidos no parágrafo anterior, pois estão relacionados com as regras normativas da contabilidade financeira, orçamental e de gestão.

No entendimento do TdC (2018) o plano global de formação foi aprovado apenas no último trimestre de 2017 e a formação inicial e subsequente em contabilidade, por sua vez definidas tardiamente, levou as entidades a aplicar formação avulsa por forma a colmatar esta ausência de formação estruturada. No relatório referido anteriormente (TdC, 2018) as entidades afirmam que a transição depende da adaptação dos sistemas informáticos e de formação, ficando a revisão de procedimentos internos para reforçar a implementação do SNC-AP para segundo plano.

Como refere Ferraz (2009, p. 6) a formação “pode revelar-se um fator crítico de sucesso na implementação dos processos de reforma administrativa, contribuindo não só para uma correta aplicação técnica do novo quadro legal” e também para “fomentar a adesão dos funcionários da AP às reformas em curso”.

Também Monteiro (2016, p. 47) reforça a ideia da necessidade de criar “planos de formação intensiva a todos os profissionais da contabilidade preparando-os para esta alteração de paradigma ao nível da contabilidade pública”.

No estudo levado a cabo por Gomes et al. (2015), do ponto de vista dos *stakeholders* as entidades devem definir um plano específico nas áreas da contabilidade pública por forma incluir tanto os técnicos como os gestores públicos.

No caso da Força Aérea, a formação inicial dos Oficiais da área da Administração é dividida em duas partes, sendo a primeira correspondente a um período de três anos frequentados na Academia da Força Aérea e a segunda correspondente a um período de três anos frequentados no Instituto Superior de Economia e Gestão.

A associação estabelecida entre a Academia da Força Aérea e o Instituto Superior de Gestão permite aos estudantes deste ciclo de estudos obter o grau de mestre nesta instituição universitária em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais (A3ES, 2016)

No que se refere aos objetivos da Contabilidade Pública, esta por sua vez ministrada na Academia da Força Aérea, contemplam ainda objetivos ligados ao POCP, segundo consta no plano de estudos disponível na página *online* da Academia da Força Aérea. Neste âmbito, a Academia Militar já contempla no seu ciclo de estudos, como já referido, objetivos ligados ao SNC-AP.

CAPÍTULO 2 – IMÓVEIS E ATIVOS CONTINGENTES

Após a identificação e explanação do trajeto justificativo para a escolha das áreas que foram aprofundadas neste tema, mais concretamente os Imóveis e os Ativos Contingentes, agora neste capítulo importa apresentar as especificidades destes temas em contexto do quadro normativo, ou seja, as NCP que as regulamentam, e também no contexto interno da GNR. Por conseguinte, esta intenção foi baseada nos normativos do SNC-AP mas também do SNC, assim como na literatura existente e os normativos internos da GNR.

2.1. Norma de Contabilidade Pública 5

O objetivo da NCP 5 consiste em descrever o tratamento contabilístico dos AFT de modo que os utilizadores das DF possam compreender os investimentos efetuados neste tipo de ativos e as respetivas alterações. A norma compreende, por isso, os principais aspetos a ter em conta na contabilização de AFT, desde o reconhecimento à mensuração.

O SNC-AP veio revogar o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE) que constava da Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, ferramenta legal que definia os critérios de contabilização dos bens móveis e imóveis. O Classificador Complementar 2 o qual substitui o CIBE, entrou em vigor a 1 de janeiro de 2017, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 18.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Contudo as entidades poderiam continuar a utilizar os critérios do CIBE para efeitos de contabilização e depreciações para todos os AFT, com exceção dos imóveis e construções detidos à data de 31 de dezembro de 2016. Para estes, quer se tratem de AFT, quer de propriedades de investimento, deveriam ser utilizados os critérios do Classificador Complementar 2.

Surge também um novo mecanismo para a contabilização dos prédios rústicos e urbanos na transição para o SNC-AP. Quando não existir informação fiável e atualizada sobre o custo ou custo depreciado, estes devem ser mensurados pelo seu VPT em substituição do justo valor, por se considerar que este proporciona informação que cumpre as características qualitativas da informação previstas na Estrutura Conceptual (CNC, 2017).

De acordo com a pergunta frequente n.º 25 disponível na página eletrónica da Comissão de Normalização Contabilística, as entidades públicas, de forma excecional, e sob

um conjunto de condições, podem reverter depreciações acumuladas de bens que se encontrem totalmente depreciados, e que estejam em funcionamento, por contrapartida da conta 564 - Ajustamentos de transição, com vista a obter a imagem verdadeira e apropriada do balanço de abertura.

No caso dos bens de pequeno valor, por questões de natureza prática e materialidade (§71, Estrutura Concetual), os bens com valor inferior a 100 euros, podem ser registados como gasto (Notas de enquadramento às Contas, Portaria n.º 189/2016).

O Quadro n.º 1 faz um resumo comparativo entre os dois normativos para se compreenderem as diferenças, no qual urge destacar a forma como o SNC-AP trata os imóveis obtidos sem contraprestação, facto relevante neste estudo.

Quadro n.º 1 – Comparação entre SNC e SNC-AP

Assunto		SNC	SNC-AP
Mensuração no Reconhecimento	Imóveis obtidos com contraprestação monetária	Aplica-se o custo de aquisição ou produção.	Refere a aplicação do critério do custo (§18), sendo este o equivalente ao preço a dinheiro (§28)
	Imóveis obtidos sem contraprestação	O SNC (2015) prevê a contabilização de ativos obtidos por doação ao consagrar, no seu plano de contas, uma conta (594 – “Doações”) para esse efeito.	Deve ser aplicado o justo valor à data de reconhecimento (§28). Portanto, nesta situação, a mensuração far-se-á (§19) pelo seu valor patrimonial tributário (VPT) ;
	Ativos obtidos por troca	- Justo valor do bem cedido ou do bem recebido se mais claramente determinável; - Quantia escriturada do ativo cedido. (se o 1º não se aplica)	- Justo valor do bem cedido ou do bem recebido se mais claramente determinável; - Quantia escriturada do ativo cedido. (se o 1º não se aplica)
Mensuração Subsequente		Permite a opção entre dois modelos: - Modelo do custo; - Modelo da revalorização. Coloca os dois modelos ao mesmo nível.	Regra geral: Custo (menos depreciações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas). Em algumas circunstâncias, como alternativa ao custo: Revalorização (com critérios e parâmetros definidos em dispositivo legal adequado)

Fonte: Elaboração própria com base no SNC e SNC-AP

Quanto ao património histórico, a norma exige que uma entidade reconheça esses bens desde que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos fixos tangíveis. Estes ativos evidenciam algumas características, como as que se seguem:

No caso de não ser possível reconhecer tais ativos, a entidade deve, no mínimo, fazer a sua divulgação em notas às demonstrações financeiras. Se reconhecer terá de proceder a diversas divulgações, como a base de mensuração, método de depreciação, quantia escriturada bruta, etc.

Apesar da NCP nº 5 do SNC-AP (2015) introduzir explicitamente o justo valor como critério de mensuração, esta norma cria algumas reservas na sua aplicação, na mensuração subsequente, comparativamente com o delineado na IPSAS, e no âmbito privado no SNC (2015), ao não tornar o modelo da revalorização como um modelo opcional ao mesmo nível do modelo do custo. Não obstante a este facto, sem dúvida que os atuais sistemas contabilísticos, de âmbito privado (SNC) e público (SNC-AP), vem aproximar a normalização contabilística nacional da existente a nível internacional, destacando-se a introdução explícita do justo valor na mensuração dos AFT, o que contribui para a harmonização contabilística internacional.

No contexto interno, o Decreto Regulamentar n.º 19/2008 de 27 de novembro no seu artigo 13.º atribui competências à Direção de Recursos Logísticos (DRL) para elaborar, difundir e supervisionar as normas técnicas relativas à gestão de bens patrimoniais, à utilização dos transportes da GNR e às atividades de manutenção. O mesmo documento atribui à Direção de Infraestruturas (DIE) a competência de organizar e manter atualizada a inventariação dos bens imóveis afetos à Guarda. Numa perspetiva mais alargada, nos termos da Portaria n.º 95/2009, de 29 de janeiro, compete à Direcção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF), em articulação com as unidades de gestão patrimonial, na qual está inserida a GNR sob a tutela, neste âmbito, da Secretaria-geral do Ministério da Administração Interna, a atualização dos valores do património imobiliário do Estado.

A implementação do Sistema de Informação dos Imóveis do Estado (SIIE) surgiu também com a publicação da Portaria n.º 95/2009, de 29 de janeiro, com o intuito de recolher informação ao nível do património imobiliário da AP. Segundo um relatório do TdC (2020), este sistema possui diversas debilidades na sua estrutura, nomeadamente: não contém campos fundamentais para a mensuração e contabilização dos imóveis, sobretudo no que concerne ao imposto pelo SNC-AP, como também não contempla informação atualizada que lhe atribua valor tempestivo.

No âmbito do AFT e da NCP 5, a GNR elaborou uma Circular publicada pelo Departamento de Recursos Financeiros (DRF) (N.º 03/DRF/219), a qual apresenta as instruções necessárias para o reconhecimento dos AFT, sendo esta baseada no SNC-AP. Esta Circular vem estipular que devem ser reconhecidos como AFT os seguintes elementos: os bens móveis com vida útil superior a um ano e valor superior a 100€, enquadra aqui também o equipamento militar, o património histórico e as grandes reparações de imóveis e viaturas. De referir que esta norma interna, no que se refere ao tratamento contabilístico dos imóveis dá apenas instruções para a questão das grandes reparações.

2.2. Norma de Contabilidade Pública 15

O objetivo da NCP 15 consiste em descrever os procedimentos na contabilização de Provisões, Ativos Contingentes e Passivos Contingentes. No caso das provisões estas “podem ser distinguidas de outros passivos, tais como contas a pagar e acréscimos, porque há incerteza acerca do momento ou da quantia dos dispêndios futuros exigidos na sua liquidação” (§13, NCP 15). O §16 da mesma norma estabelece as suas condições de reconhecimento.

As Provisões devem ser mensuradas pela “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato” (§37, NCP 15), podendo essa melhor estimativa consistir, por exemplo, num valor esperado em que se associam probabilidades de ocorrência a quantias monetárias. No caso do efeito do valor temporal do dinheiro ser materialmente relevante “a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que sejam necessários para liquidar a obrigação” (§45, NCP 15).

De acordo com os parágrafos 12 e 15, os passivos contingentes são:

- Obrigações possíveis, que carecem de confirmação através de acontecimentos futuros incertos de se uma entidade tem ou não obrigação presente; ou
- Obrigações presentes, que não satisfazem os critérios de reconhecimento da NCP 15, quer porque não é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, quer porque não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação.

Um Passivo Contingente não é reconhecido, mas somente divulgado, salvo se for remota a possibilidade de um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço (SNC-AP, 2015).

Por fim, referir que um ativo contingente é um “um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade” (SNC-AP, 2015). Conforme estabelece o §32 da norma, o ativo contingente não deve ser reconhecido, devendo, segundo o §35, “ser divulgado quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço”.

Os Ativos Contingentes não são reconhecidos nas DF porque isso poderia resultar no reconhecimento de rendimentos que poderão nunca ser realizados. Porém, quando a realização do rendimento seja praticamente certa, então, os ativos relacionados não são Ativos Contingentes e o seu reconhecimento é apropriado.

Os Ativos Contingentes devem ser avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos são apropriadamente refletidos nas DF. Se se tornar praticamente certo de que um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço ocorrerá e o valor do ativo pode ser mensurado com fiabilidade, o ativo e o rendimento relacionado devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorre. Se se tornar provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço, a entidade deve divulgar um ativo contingente. A NCP 1 exige que seja divulgada informação acerca de provisões, passivos contingentes e Ativos Contingentes em notas explicativas às demonstrações financeiras, mais precisamente a nota 15, para permitir que os utilizadores compreendam a sua natureza, oportunidade e quantia.

A NCP 1 prescreve na nota 15 do modelo de notas explicativas às DF as divulgações relativas às Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. No caso dos Ativos Contingentes, e quando for muito provável que haja um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço, a entidade deve fazer uma breve descrição da natureza desses Ativos Contingentes e as quantias associadas aos mesmos (Velo, 2018).

No âmbito das atividades desenvolvidas pelas Autarquias Locais é comum encontrar circunstâncias passíveis da existência de ativos, casos de construções não licenciadas, passíveis de aplicações de coimas, incumprimento de regras ambientais penalizáveis e outros podem dar lugar à divulgação de Ativos Contingentes. (Carvalho & Carreira, 2016)

Os Ativos Contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados.

Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é apropriado (SNC, 2015).

Uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos Ativos Contingentes se for provável um influxo de benefícios económicos e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões (SNC-AP, 2015).

Pela análise da NCP 15, as entidades públicas devem estimar o valor da receita com o julgamento do órgão de gestão, através da experiência de transações similares. No caso da GNR, e em particular das coimas, poderá ser realizada uma estimativa atendendo ao histórico das coimas emitidas e das coimas recebidas. Quando a realização destas coimas sejam rendimentos praticamente certos, deve o ativo deixar de ser apenas divulgado e ser reconhecido.

De referir que o mesmo sucede no caso dos Ativos Contingentes, mas pela probabilidade de um *inflow* para a entidade pública, devido a acontecimentos que não foram previamente considerados, alheios ao total controlo da mesma. Estes ativos devem então ser divulgados e não reconhecidos, pois correspondem a rendimentos que podem não se realizar. Caso se verifique esse rendimento, então, deve o ativo ser reconhecido.

Posteriormente, de modo a garantir uma adequada mensuração, devem ser tidos em conta diversos fatores. Entre os quais, efetuar a melhor estimativa – quantia reconhecida deve ser a melhor estimativa possível à data do relato, da quantia necessária para liquidação da obrigação, ou seja, corresponde à “estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação” (parágrafo 38 da NCP 15, do Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015). O mesmo diploma refere ainda que, “as estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento do órgão de gestão da entidade, complementado pela experiência de transações similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes”.

Para alguns autores a contabilização de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes depende não só da sua quantificação, mas também da interpretação que possa ser efetuada dos termos estatísticos de probabilidade que definem a sua possibilidade de ocorrência: provável, razoavelmente possível e remoto (Oliveira, 2006). Embora esta conceitualização seja muito subjetiva e discutível, existem estudos relacionados com a atribuição de equivalentes numéricos a termos de probabilidade, dos quais citamos os seguintes:

Tabela n.º 1 – Probabilidade dos Ativos Contingentes

Probabilidade Estatística	Castriho Lara (1992)	Registo de Auditores de Espanha (1993)	Cravo (1994)
Razoavelmente Certa			[95% - 100%]
Provável	[50% - 80%]	Próxima de 1	[50% - 95%]
Razoavelmente Provável	[10% - 80%]	Entre 0 e 1	[5% - 50%]
Remota	[10% - 40%]	Próxima de 0	[< 5%]

Fonte: Elaboração própria

Outros autores têm mostrado a profunda subjetividade destes termos (Chesley & Wier, 1985; Castrillo & Luís, 1992), daqui decorrendo que um facto contingente poderá ser objeto de reconhecimento como provisão ou de divulgação nas notas ao balanço e demonstração dos resultados, dependendo da interpretação que cada avaliador possa efetuar dos termos probabilísticos referidos.

O Manual de Implementação refere, por sua vez, que os Ativos Contingentes são direitos possíveis que não devem ser reconhecidos como ativos porque a sua existência depende da ocorrência ou não ocorrência de futuros acontecimentos que não estão totalmente sob controlo da entidade.

O quadro seguinte ilustra as circunstâncias em que um ativo contingente pode ser reconhecido ou apenas divulgado:

Quadro n.º 2 – Relação de procedimentos entre diferentes probabilidades

O influxo de benefícios económicos é praticamente certo	O influxo de benefícios económicos é provável, mas incerto	O influxo de benefícios económicos não é provável
O ativo não é contingente e pode ser reconhecido	Não é reconhecido o ativo	Não é reconhecido o ativo
	São necessárias divulgações do ativo contingente	Nenhuma divulgação é exigida

Fonte: Elaboração própria baseado no Manual de Implementação do SNC-AP

A GNR em matéria de Ativos Contingentes pode enquadrar a receita proveniente das coimas provenientes das contraordenações ao Código da Estrada, demais regulamentos e

legislação complementar e cujos processos sejam instruídos pela Direcção-Geral de Viação que segundo o Decreto-Lei n.º 369/99, 30% da receita destes autos revertem para a entidade em cujo âmbito de competência fiscalizadora for levantado o auto de contraordenação. Tal competência surge no pressuposto pela Lei n. 63/2007, no seu artigo 3.º, que atribui à GNR a competência para “Garantir a fiscalização, o ordenamento e a disciplina do trânsito em todas as infraestruturas constitutivas dos eixos da Rede Nacional Fundamental e da Rede Nacional Complementar, em toda a sua extensão, fora das áreas metropolitanas de Lisboa e Porto.”

SECÇÃO IV – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E TRABALHO DE CAMPO

CAPÍTULO 3– METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS

O processo de investigação depende da observação e abordagem ao tema por parte do investigador. Tendo isso em conta, a metodologia representa o caminho que orienta o investigador na busca pela resposta à problemática, a qual se propôs estudar. (Saraiva, Von Schwedler, e Fernandes, 2018). Portanto, neste capítulo definiu-se esse caminho percorrido.

3.1. Método e tipo de abordagem

Este estudo foi assente numa filosofia de investigação pragmática, tendo em conta o alcance das temáticas, isto é, temáticas que dizem respeito ao tratamento contabilístico e implementação de um sistema de contabilidade comum a toda a AP, e consequentemente, em utilização na GNR, desde os órgãos de comando até às unidades operacionais, é relevante utilizar métodos que se complementem de forma a abranger os atores chave nesta investigação (Yvonne, 2010). Desta forma, é adotada uma abordagem mista que combina a estratégia qualitativa à quantitativa para que seja possível o reforço de credibilidade e valor ao estudo (Leech e Onwuegbuzie, 2009).

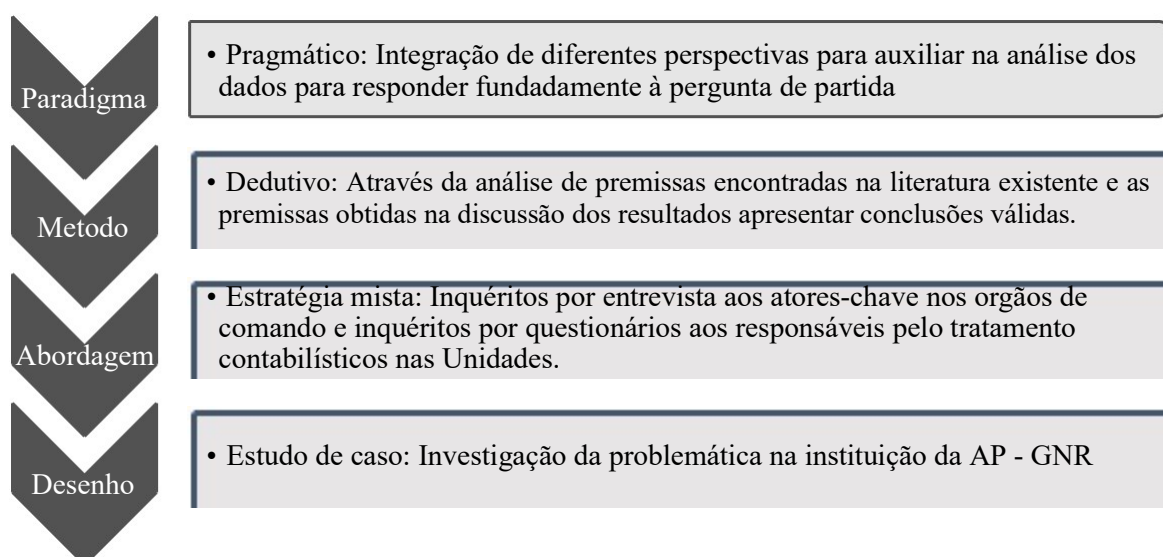


Figura n.º 2 – Metodologia da Investigação

Fonte: Elaboração Própria baseado em Saunders et al. 2009

3.2. Modelo de Análise

O modelo de análise surge neste caminho da investigação como um portefólio organizado que interliga todos os elementos-chave, desde a vertente conceptual como também a vertente metodológica, funcionando assim, como uma ferramenta que relaciona o trabalho de campo e as escolhas metodológicas. (Santos & Lima, 2019, p. 61).

O seguinte quadro apresenta a estruturação sintetizada do modelo de análise escolhido que integra as várias relações anteriormente referidas e que suportam o caminho traçado.

Quadro n.º 3 – Modelo de Análise

Tema	“ Três Anos de Implementação do SNC-AP - uma reflexão crítica”		
Objetivo Geral	Desenhar um modelo que reforce a implementação do SNC-AP na GNR		
Pergunta de Partida	Que fatores fomentam a implementação do SNC-AP na GNR?		
Objetivo Específico	Perguntas Derivadas	Revisão da Literatura	Técnicas de Recolha de dados
OE1: Analisar o estado de adoção da NCP 5.	PD1: Quais são os principais desafios na adoção da NCP 5 na GNR?	CAPÍTULO 1 e 2	Pesquisa Bibliográfica Análise Documental Inquéritos por Entrevistas Inquéritos por Questionários
OE2: Analisar os desafios na implementação da NCP 15.	PD2: Que obstáculos surgiram na aplicação da NCP 15 na GNR?	CAPÍTULO 1 e 2	
OE3: Desenhar um modelo de formação em SNC-AP na GNR.	PD3: Que modelo formativo poderá reforçar a implementação do SNC-AP na GNR?	CAPÍTULO 1	

Fonte: Elaboração Própria, baseado em (Quivy & Campenhoudt, 2017)

3.3. Técnicas, procedimentos e meios utilizados

Após a apresentação do modelo de investigação e a abordagem metodológica, importa agora definir as técnicas, procedimentos e meios utilizados na recolha e tratamento dos dados, bem como a forma como alguns deles foram criados e como foram constituídos.

3.3.1. Recolha de dados e meios utilizados

Relativamente à recolha de dados para a elaboração do enquadramento teórico, esta debruçou-se em fontes primárias e secundárias, as fontes primárias ou originais referem-se a dados que não sofreram alterações por interpretação de autores, já as secundárias são dados

que passaram por interpretações e críticas das primeiras (Lapan et al., 2011). As primeiras incluem documentos institucionais, tanto internos à GNR como também externos, também resoluções de instituições públicas e outros. Em matéria de fontes secundárias recorreu-se a livros, e-books, revistas, dissertações de mestrado, teses de doutoramento e artigos científicos através de 7 bases de dados, das quais se destacam a EBSCO e o RCAAP dada a natureza de âmbito nacional do tema.

Como referido no Subcapítulo 4.1., foram realizados inquéritos por entrevista e inquéritos por questionário. Os inquéritos por entrevista semiestruturada permitem recolher um maior número de premissas, como também mais elaboradas sobre a temática (Gill, Stewart, Treasure, e Chadwick, 2008). Segundo os mesmos autores um guião semiestruturado possibilita a congruência na abordagem ao tema em análise e a um rumo lógico por parte dos entrevistados. Como refere Minayo (2010) esta tipologia de guião combina perguntas de cariz mais fechado com perguntas mais abertas, para desta forma garantir uma maior flexibilidade ao entrevistador na abordagem às perguntas formuladas. O mesmo guião¹ foi validado pelo Capitão Luís Malheiro. As entrevistas foram realizadas de duas formas: cinco de forma presencial e duas por via *e-mail*.

Com o intuito de recolher as perceções dos responsáveis das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros (SRLF) das Unidades elegeu-se o inquérito por questionário² como instrumento na recolha de dados que vão ao encontro dos objetivos e perguntas da investigação. Pese embora a informação das respostas apesar de ser menos elaborada, ao contrário do que acontece nos inquéritos por entrevista, este instrumento permite uma avaliação de aplicação estatística mais circunscrita e direcionada em termos de análise, contudo com relevo para a investigação (Barnham, 2015). Este questionário necessitou de validação (Sarmiento, 2013), a qual surgiu da literatura bem como da validação pelo Capitão Luís Malheiro. Esta validação, proveniente da literatura, assenta no definido por Gomes (2018) e nas suas questões das temáticas que coincidem com as temáticas deste estudo (AFT, Ativos Contingentes e Formação).

O quadro n.º 4 apresenta a relação entre as perguntas do inquérito por questionário (PQ), as perguntas do inquérito por entrevista (PE) e as PD da presente investigação.

¹ Consultar Apêndice A

² Consultar Apêndice B

Quadro n.º 4 - Relação entre perguntas do questionário, perguntas derivadas e perguntas do guião

Perguntas Derivadas	Inquérito por Entrevista	Inquérito por Questionário
PD1	PE1	PQ10, PQ11, PQ12, PQ13, PQ14
PD2	PE2	PQ7, PQ8, PQ9, PQ15, PQ16
PD3	PE3	PQ5, PQ6, PQ20, PQ21

Fonte: Elaboração Própria

3.3.2 Amostra

No que se concerne aos inquéritos por questionário, a população escolhida teve por base o predisposto no Decreto Regulamentar n.º 19/2008 de 27 de novembro (MAI, 2008) em conjugação com o disposto no Despacho n.º 20-B/10-OG de 30 de novembro, as Seções de Recursos Logísticos e Financeiros (SRLF) e a Repartição de Administração de Recursos Internos (RARI) dependem tecnicamente da DRL e do Departamento de Recursos Financeiros (DRF) e, entre as demais atribuições, cabe-lhe a gestão do património móvel e imóvel que lhes estão afetas em conformidade. Assim, o questionário foi aplicado aos responsáveis pelo tratamento contabilístico nas SRLF da Secretaria-Geral da Guarda, dos Comandos Territoriais (CTer), Unidades Especializadas, de Representação, de Intervenção e Reserva e da Escola da Guarda, que daqui em diante serão representados por Un, contabilizando-se um total de 29 inquiridos. O número de inquiridos foi reduzido pois a escolha dos mesmos está dependente do número de responsáveis pela área da contabilidade em cada uma das Un. Desta forma, o valor estatístico não está dependente do volume de inquiridos, mas sim pelo papel de especialista que cada inquirido desempenha na sua Un.

Pode considerar-se uma amostra representativa (Kotrlík e Higgins, 2001), uma vez que a população em questão (29 SRLF) e a dimensão final da amostra que respondeu validamente aos questionários (27 SRLF) consegue garantir uma margem de erro de 5% e um grau de confiança de 95%. O quadro que se segue apresenta a amostra dos inquéritos por questionário caracterizando-a por postos e especialidade. Através da sua análise constatamos que 67% (ou seja, um terço) dos inquiridos pertencem à categoria de Sargentos e os restantes

33% (dois terços) pertencem à categoria de Oficiais. Para uma informação detalhada da constituição desta amostra com a sua relação com as Un, pode consultar-se o Apêndice C.

Quadro n.º 5 – Amostra por Quadro e Especialidade

Quadro	Posto									Total
	2.º SARG	1.º SARG	SAJ	SCH	ALF	TEN	CAP	MAJ	TCOR	
Administração	0	6	8	3	1	3	2	1	1	25
Cavalaria	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Infantaria	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1
Total	1	6	8	3	1	3	3	1	1	27

Fonte: Elaboração própria

No que se concerne aos inquéritos por entrevista, a população escolhida assenta no mesmo pressuposto anterior, segundo o MAI (2008) compete ao Comando de Administração dos Recursos Internos, suas Direções e Departamentos, a administração dos recursos financeiros e logísticos. Desta feita, escolheu-se Oficiais que desempenhassem cargos neste âmbito, focado essencialmente em áreas ligadas ao SNC-AP, mais concretamente as temáticas de foco neste estudo. Esta amostragem foi intencional uma vez que, conforme referido no parágrafo anterior, os elementos que constam do Quadro n.º 6 foram escolhidos deliberadamente (Sarmiento, 2013).

Quadro n.º 6 – Caracterização dos entrevistados

Entrevistado	Posto/Função	Cargos desempenhados de relevo para a investigação	Organização	Data	Modo de execução
E1 António Manuel de Oliveira Bogas	Major-General	Comandante do Comando de Administração de Recursos Internos	GNR	10MAI22	E-mail
E2 José Anacleto Silva Capelo	Coronel	Diretor do Departamento de Recursos Financeiros	GNR	11ABR22	Presencial
E3 Pedro Barrete	Tenente-Coronel	Diretor da Direção de Transito e Segurança Rodoviária	GNR	20ABR22	Presencial
E4 Paulo Salvado	Tenente-Coronel	Chefe da Divisão do Património	GNR	28ABR22	Presencial
E5 Isidro Pinheiro	Major	Chefe da Repartição de Tesouraria	GNR	16MAI22	E-mail
E6 Diogo Regueira	Capitão	Chefe da Repartição de Contabilidade Financeira	GNR	04ABR22	Presencial
E7 Alexandre Lopes	Capitão	Chefe da Repartição de Registo	GNR	04MAI22	Presencial

Fonte: Elaboração Própria

3.3.3. Tratamento dos dados

Os dados recolhidos constituem a matéria prima que requer análise (redução, simplificação, seleção e organização) por forma a serem obtidas as premissas através dos elementos capazes de estabelecerem ligações e relações entre elas por forma a validar as conclusões e resultados (Flores, Gómez, e Jiménez, 1999)

Assim, os dados do Inquérito por Questionário foram tratados através do *software* JAMOVÍ em combinação com o MS® Excel, os quais foram retirados da plataforma online *Microsoft Forms* em formato “.xlsx”, e enviados através do *e-mail* institucional.

Já os dados do Inquérito por Questionário foram tratados através do *software* TAGUETTE, no qual foi feito o carregamento na íntegra das entrevistas e a sua categorização. O MS® Excel foi uma ferramenta de auxílio na construção de matrizes relacionais. O guião da entrevista foi enviado com antecedência a todos os entrevistados através, novamente, do *e-mail* institucional.

Para a redação escrita do trabalho foi utilizada a ferramenta MS® Word, com base numa criteriosa aplicação das Normas para a Redação de Trabalhos de Investigação da AM e das normas da American Psychological Association.

Foram por fim, no âmbito deste subcapítulo, utilizadas duas ferramentas matemáticas: a regressão linear e a correlação linear³. Foram empregues na análise da amostra de receita enviada pela ANSR⁴, em confrontação com os autos levantados pela GNR⁵, no período compreendido entre 2010 e 2020, com objetivo de criar um modelo previsional de receita recebida anualmente no âmbito das coimas de contraordenação. Estas ferramentas enquadram-se na tipologia de técnicas paramétricas, as quais lidam com parâmetros que caracterizam uma determinada amostra (Hill & Hill, 2002). Estas técnicas por sua vez enquadram-se no conceito de métodos de inferência estatística, a partir da qual se infere sobre os parâmetros da amostra. Esta inferência permite generalizar à população certas conclusões, por comparação com os resultados da amostra em questão (Reis et al., 1997). As mesmas foram calculadas através do software MS® Excel sendo o resultado apresentado no seguinte capítulo.

³ Modelo matemático destas equações pode ser consultado no Apêndice D.

⁴ Valores baseados nos mapas anuais de receita provenientes da Repartição de Tesouraria da GNR.

⁵ Valores baseados no apresentados nos Relatórios de Atividades do período em análise.

CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No presente capítulo será realizada a discussão de resultados agrupada em três subcapítulos selecionados em função da tipologia de métodos de recolha de dados. Assim fica estruturada numa primeira parte pela análise do inquérito por questionários, segue-se a análise do inquérito por entrevistas e finaliza-se o capítulo com a análise documental.

4.1. Análise do inquérito por questionário

O inquérito por questionário revelou-se importante para compreender as dificuldades sentidas no terreno pelos responsáveis que representam a base do tratamento contabilístico da GNR. Todo o trabalho de processamento da informação que posteriormente é enviada para o órgão de comando, CARI, inicia-se nas SLRF's através do carregamento dos elementos mais básicos necessários para a posterior consolidação das contas.

4.1.1. Formação

Por forma a perceber quais são as lacunas na formação sentidas pelos militares é pertinente, em primeiro lugar, quantificar quantos destes militares tiveram formação inicial em SNC-AP. Na Tabela n.º 2 podemos constatar que apenas 51,9% dos inquiridos possuem formação inicial com o novo normativo.

Tabela n.º 2 – Relação entre Quadro e Formação Inicial

		Contagem	Total	percentagem (%)
Quadro	Administração	25	27	92.6
	Cavalaria	1	27	3.7
	Infantaria	1	27	3.7
Formação Inicial	Não	13	27	48.1
	Sim	14	27	51.9

Fonte: Elaboração Própria

A grande maioria dos inquiridos são da especialidade de Administração (92,6%), que ao relacionar a especialidade com a questão de possuírem formação inicial verifica-se que apenas os inquiridos da especialidade de Administração a possuem (Tabela n.º 3).

Tabela n.º 3 – Comparação emparelhada entre Quadro e Formação Inicial

Quadro	Formação Inicial		Total
	Não	Sim	
Administração	11	14	25
Cavalaria	1	0	1
Infantaria	1	0	1
Total	13	14	27

Fonte: Elaboração Própria

Tendo o facto supracitado em conta, constatamos que mesmo os inquiridos serem de Administração apenas cinco inquiridos tiveram formação subsequente. Consegue-se também verificar através da análise do seguinte quadro que apenas tiveram formação subsequente quem já tinha recebido formação inicial em SNC-AP. Isto significa que, em primeiro lugar, o número de responsáveis pela contabilidade que atualizaram conhecimentos nesta componente da contabilidade pública foi reduzido e, em segundo lugar, aqueles que atualizaram os conhecimentos já os possuíam do antecedente. Fica assim evidente que existem inquiridos que não tiveram qualquer tipo de formação em SNC-AP.

Tabela n.º 4 – Relação entre Formação Inicial e Formação Subsequente

Formação Inicial	Formação Subsequente		Total
	Não	Sim	
Não	13	0	13
Sim	9	5	14
Total	22	5	27

Fonte: Elaboração Própria

No seguimento da avaliação das lacunas em matéria de formação, foi questionado aos inquiridos que áreas da contabilidade pública se deve a GNR focar para alocar os seus esforços formativos. Através da Figura n.º 3 percebe-se que as dificuldades estão localizadas sobretudo na compreensão da Estrutura Conceptual do normativo aliadas a falta de conhecimento ao nível da Contabilidade Financeira.

Através da Figura n.º 4 consegue-se constatar que as dificuldades sentidas na implementação do normativo estão relacionadas sobretudo com os recursos humanos. Tanto ao nível das lacunas da formação, o que implica menor qualificação e também o número reduzido de militares alocados a funções administrativas na área da contabilidade.

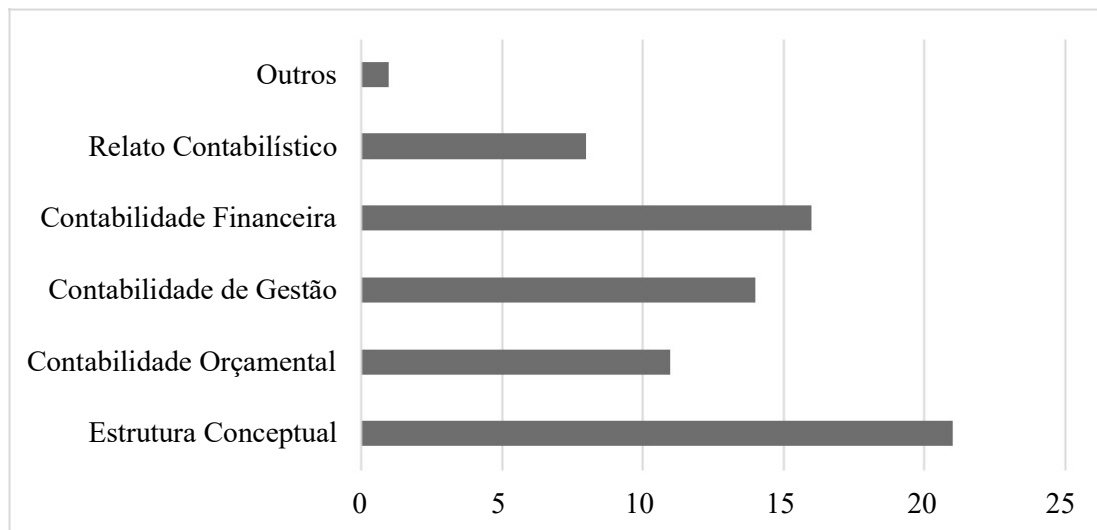


Figura n.º 3 – Áreas de Esforços Formativos

Fonte: Elaboração própria

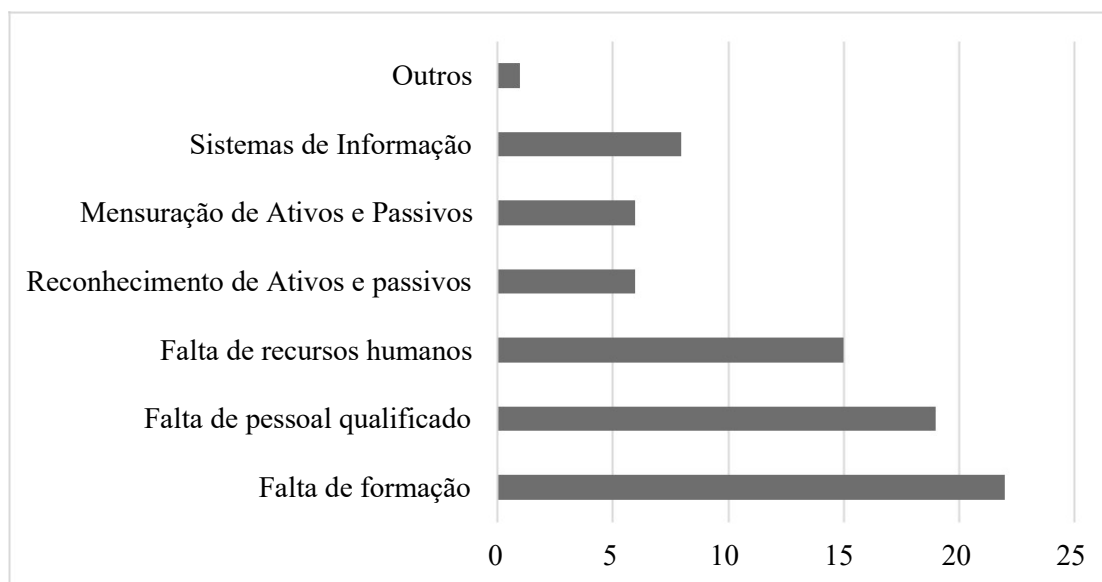


Figura n.º 4 – Desafios na Implementação

Fonte: Elaboração própria

4.1.2. Imóveis

No que concerne à matéria de imóveis, os inquiridos foram questionados sobre a conformidade com o previsto no SNC-AP do registo e mensuração dos mesmos. Pela análise da Tabela n.º 6 surgem evidências de que apenas seis dos inquiridos efetuaram o registo e mensuração conforme o previsto. Ou seja, apenas 22,22% afirma que procedeu como é exigido pelo normativo. Urge contudo referir que 66,66% dos inquiridos, ou se quisermos dois terços, não mantêm nem um registo nem a mensuração como o exigido.

Tabela n.º 5 – Relação entre Registo e Mensuração de Imóveis

Registo AFT	Mensuração AFT		Total
	Sim	Não	
Sim	6	2	8
Não	1	18	19
Total	7	20	27

Fonte: Elaboração Própria

Como referido no capítulo de enquadramento teórico, a Circular interna apresenta instruções de como tratar contabilisticamente os AFT. Neste sentido, foi questionada a pertinência da Circular em matéria de imóveis, sendo que apenas treze (48%) conhecia a Circular, e destes, nenhum identificou a Circular como um apoio no tratamento contabilístico dos imóveis.

Tabela n.º 6 – Relevância da Circular

Conhece Circular AFT	Circular AFT ajudou		Total
	Sim	Não	
Sim	13	6	19
Não	0	0	0
Total	13	6	19

Fonte: Elaboração Própria

Neste seguimento, foi questionados os inquiridos que outros elementos no âmbito dos Ativos Fixos Tangíveis poderia abordar esta Circular no seu entendimento. Tendo em conta as suas respostas seguem-se as recomendações dos inquiridos e as dificuldades sentidas:

- Na Circular, a mensuração contabilística pelo valor de 100€ refere-se como regra, no entanto, e se observarmos as notas de enquadramento esse valor deve ser considerado para situações residuais.
- Independentemente do plasmado na Circular, existem edifícios que ainda não se encontram mensurados. Embora tenham sido realizados esforços no sentido de resolver a situação, as inconformidades com o normativo foram reportadas à DIE/CARI, que tem desenvolvido o restante trabalho junto da Tutela. (também comprovado pelas entrevistas).
- Em paralelo com a difusão de orientações para a correto registo das reparações de ATF e a sua mensuração, deveriam ser difundidas orientações para que todos os ATF sejam devidamente mensurados à luz do preconizado pela NCP 5. Os imóveis que permanecem contabilizados a um euro provoca distorções materiais nas DF da GNR. Contudo é sabido que mensurar todos os imóveis da Guarda acarreta um considerável esforço financeiro.
- A Circular deve ser revista de forma coordenada pela DRL, DIE e DRF, ouvidas as dificuldades das Un por forma a padronizar os procedimentos contabilísticos no âmbito dos AFT

4.1.3. Ativos Contingentes

Em matéria de Ativos Contingentes foi questionado a existência de emissão de autos por parte da Un e, no caso de se verificar, se a Un efetuava o registo destes autos. A Tabela n.º 7 faz a relação destas duas variáveis, da qual podemos concluir que apenas 33% das Un que emitem autos de contraordenação efetuam posteriormente seu registo.

Tabela n.º 7 – Ativos Contingente (Emissão/Registo de Autos)

Emissão de Autos	Registo Autos		
	Não	Sim	Total
Sim	15	5	20
Não	7	0	7
Total	22	5	27

Fonte: Elaboração Própria

Segundo os dados retirados das respostas do questionário, passamos a elencar o tipo de registo dos autos de contraordenação que algumas Un utilizam:

- Registo nas plataformas Tesouraria, designadamente no Sistema de Gestão de Receita e Diário de Tesouraria;
- O registo apenas no Sistema de Gestão de Receita;
- Registado em mapa na plataforma Excel;
- Através de uma base de dados não identificada e
- Registado aquando da autorização da receita através da Agência de Gestão da Tesouraria e Dívida Pública.

Os inquiridos foram também questionados sobre a pertinência de ser criada uma Circular que forneça instruções sobre a contabilização e registo de Ativos Contingentes, nomeadamente, as coimas resultantes de autos de contraordenação. 44% dos inquiridos achou pertinente a elaboração desta Circular, sendo que foram recomendados alguns elementos que poderiam vir a constar nesta Circular:

- Situações que podem originar o ativo contingente;
- Elementos a serem considerados como tal;
- Atualização de arquivos, estimativas de eventos com algumas certezas e registos corretos;
- Um enquadramento da legislação em vigor com uma redação clara e objetiva;
- Instruções no sentido de orientar e uniformizar procedimentos.
- O método de valorização contabilística.

4.1.4. Fatores que fomentam a implementação

Por fim, os inquiridos foram convidados a apresentar os fatores que, na opinião destes, contribuem para a implementação plena do SNC-AP. Foi possível verificar que as Un enfrentam os desafios ligados os Recursos Humanos que o TdC também já tinha identificado e também ao Sistema de Informação:

- A especialização dos Recursos Humanos;
- Consciencialização para uma implementação plena do SNC-AP;
- Dar formação contínua aos Recursos Humanos com funções na área financeira e logística;
- A difusão de normas técnicas por parte do CARI;

- Responsabilidade pela apresentação de resultados;
- Reformulação do GeRFiP e a sua adaptação à realidade da GNR, de modo a permitir a inserção de informação em SNC-AP e não em POCP, bem como permitir a interoperabilidade com os restantes sistemas que a GNR utiliza;
- Distribuição de Oficiais de Administração Militar nas SRLF das diversas Unidades.

A figura seguinte utiliza a tecnologia de *WordTree* para agrupar as principais respostas em forma de imagem o que representa uma forma de resumo mais visual. Esta representação ajuda a perceber que fatores são mais determinantes na implementação plena do SNC-AP.



Figura n.º 5 – *WordTree*

Fonte: Elaboração própria

Ficou perceptível que os fatores da formação e do Sistema Informático GeRFiP são, na opinião dos inquiridos, os que mais contribuem para a implementação do normativo.

4.2. Análise das Entrevistas

Esta análise dos inquéritos por entrevista foi estruturada com base nas questões do guião da entrevista, que por sua vez estão relacionadas com as PD da investigação conforme o Quadro n.º 6 presente no capítulo da metodologia e métodos.

4.2.1. Desafios da Implementação da NCP 5

O E1 e o E6 começaram por evidenciar que os constrangimentos encontrados na implementação desta norma transitaram do que já se verificava com o POCP, particularmente na dualidade com que o AFT é encarado: “como ativo ou como um gasto”.

Neste caso em particular, existem semelhanças entre os dois normativos ao passo que a eSPaP “parametrizou o GeRFiP através de contas de equivalência POCP vs SNC-AP”. O maior desafio identificado por estes dois entrevistados surge sobretudo na identificação e valorização do património imobiliário da GNR de modo a integrarem no Balanço informações “verdadeiras e apropriadas”. Mesmo assim, este desafio não está circunscrito à GNR como também a toda a AP, como aliás referido na auditoria do TdC à inventariação do património imobiliário do Estado.

As entrevistas ao E4 e E7 providenciaram informações de uma perspetiva mais operacional do processo de registo e valorização dos imóveis, evidenciando sobretudo a importância do correto registo contabilístico por parte da GNR, e os seus militares serem sensibilizados para a importância desse registo. Ficou claro que a GNR inventariou todos os seus imóveis, os que lhes estão afetos ou não. Contudo os imóveis sem caderneta predial permanecem sem a mensuração correta. No que concerne ao sistema de registo, SIIE, o E4 alerta para o facto de este não estar sob o controlo da GNR mas ressalva a pertinência deste providenciar “campos de informação mais detalhada”. O E7 refere que as Un têm um papel importante neste processo, uma vez que se o registo for bem feito a esse nível, o tratamento contabilístico fica mais facilitado no CARI. Ambos os entrevistados confirmam a importância de alocar recursos a este registo.

Foi possível ter uma visão mais pormenorizada do estado atual deste processo através do contributo do E2 que descreve a situação atual do relato contabilístico dos AFT. Os AFT que a Guarda adquiriu antes de 1 de janeiro de 2019, estão valorizados de acordo com o princípio do custo histórico, considerando-se o custo de aquisição, produção ou valor de avaliação. Afirma o E2 que durante o seu período de vida útil, estes ativos estiveram sujeitos a amortizações, calculadas pelo método das quotas constantes, de acordo com o disposto na Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril – CIBE para os bens adquiridos a partir do ano 2000. Na transição para o SNC-AP, os ativos fixos tangíveis foram registados ao custo de aquisição ou produção, líquidos das respetivas depreciações e perdas por imparidade acumuladas e um número considerável de ativos imóveis ficaram mensurados pelo seu VPT. Na transição manteve-se o critério de mensuração pelo método do custo para os restantes ativos não correntes. Os ativos fixos tangíveis adquiridos após 1 de janeiro de 2019 foram registados ao custo de aquisição ou produção, líquidos das respetivas depreciações e perdas por imparidade acumuladas. Relativamente à Mensuração Inicial, para efeitos de transição para SNC-AP, dos 903 imóveis da Guarda, 531 são propriedade do Estado e estão registados no

GeRFiP, mas nem todos os imóveis estão devidamente valorizados. Esta situação, deveu-se em grande medida ao processo de adesão ao GeRFiP e ao novo regime contabilístico, o POCP, que ocorreu no final de 2011. Para efeitos de migração para o GeRFiP, o sistema exigia que todos os bens tivessem um valor patrimonial, mesmo que simbólico, tendo sido atribuído a cada edifício o valor de 1 (um) euro. Este processo deu origem a subvalorizações patrimoniais bastante significativas, traduzindo-se em valores patrimoniais desajustados dos valores reais. De acordo com o E2 a DIE tem vindo a desenvolver diligências junto das Un a fim de estas desenvolverem esforços junto das Repartições de Finanças e Conservatórias do Registo Predial, para apurar a situação de cada imóvel, tendo em vista desenvolver procedimentos de registo e regularização de todos os imóveis do Estado afetos à Guarda.

4.2.2. Desafios na implementação da NCP 15

É relevante primeiramente salientar que todas as NCP, desde a n.º 1 até à n.º 27, apresentam desafios que deverão ser identificados e ultrapassados para que as demonstrações financeiras possam apresentar informação verdadeira, livre de distorções materialmente relevantes (E1).

Ficou claro que existe um caminho a percorrer pela Guarda em conjunto com a eSPaP. É necessário entender que esta transição entre referenciais contabilísticos é, em certa medida, controlada pela eSPaP, que fornece, em modo partilhado, o Software de Gestão GeRFiP. Os nossos militares trabalham num contexto POCP. O Layout da versão GeRFiP mantém em produção o plano de contas do POCP e respetivos processos, sendo que os registos em SNC-AP serão efetuados através do mapeamento para um plano de contas alternativo (SNC-AP). Este regime híbrido já foi alvo de menção por parte do TdC que inicialmente estava previsto como um facto temporário e de transição gradual, contudo esta realidade mantém-se ainda em vigor na GNR. O utilizador comum nem nota que está a trabalhar em SNC-AP (E6).

Surgem, contudo, outros desafios e ambiguidades na adaptação desta norma. Através de um exemplo prático, poderemos considerar como desafio ao questionar se o valor aprovado num contrato, no âmbito de um financiamento por fundos comunitários, com condições, se reveste a definição de ativo contingente ou não. Atualmente, o registo contabilístico realizado é feito numa ótica de tesouraria. Só se regista contabilisticamente o valor recebido em depósito. As nossas demonstrações financeiras não dispõem de informação que nos permita apurar a diferença entre o valor recebido e a receber proveniente

de fundos comunitários. De acordo com o §26 da NCP 14 Rendimentos de transações sem contraprestação, “uma entidade deverá reconhecer um ativo proveniente de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controlo de recursos que satisfaçam a definição de um ativo e satisfaça os critérios de reconhecimento” (E6).

Este exemplo e outros exemplos servem para demonstrar que há um caminho a percorrer na interpretação de todas as NCP, que poderá obrigar a um redesenho de processos contabilísticos, parametrizados posteriormente pela eSPaP (E1).

Na contabilização de provisões, passivos contingentes e Ativos Contingentes, a situação está espelhada nos Relatórios de Gestão de 2019 e 2020, com relevo para aquelas situações onde seja provável o influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço, e, quando praticável, seja possível efetuar uma estimativa do seu efeito financeiro. Neste contexto, a GNR não registou os Ativos Contingentes relativos à autos de contraordenação elaborados pela GNR e anualmente remetidos à Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária (ANSR), a GNR não considera como ativo contingente estes autos, porque não há nenhum registo na sua contabilidade relativo a valores que não constam dos seus registos de caixa ou bancos, para além da dificuldade em contabilizar o valor devido à Guarda no âmbito dos autos elaborados e remetidos à ANSR (E2). Contudo a ANSR, enquanto autoridade administrativa, transfere para a GNR os montantes que apura, sem que haja uma devida reconciliação entre os autos levantados pela Guarda e a receita enviada. Esta situação já foi identificada pelo Tribunal de Contas em sede da auditoria financeira que está a realizar na Guarda, com uma resposta pouco esclarecedora por parte da ANSR. Num primeiro momento, a contabilização dos valores correspondentes à parte da coima devida à GNR está dependente da alteração de procedimentos na ANSR, posteriormente, a GNR deve assegurar a devida articulação entre a componente operacional e financeira, a fim de apurar qual a parte do produto da coima expectável que lhe é devida (E2).

Ao nível operacional, a GNR efetua o registo de todos os autos de contraordenação cuja entidade administrativa é a ANSR no sistema informático SCOTT. Contudo, o controlo da informação mais detalhada destes autos não é providenciada pela ANSR. Através da análise das informações que a ANSR envia, bem como aquele presente no SCOTT, não é possível especificar a origem da receita enviada pela ANSR. Seria importante enviar a discriminação dos autos a que diz respeito a receita enviada. Sabemos que existe uma grande complexidade de variáveis que estão associadas a concretização do auto mas atualmente não recebemos nenhum tipo de feedback daquilo a que a receita diz respeito. Uma solução

possível seria o controlo partilhado, atualizado e transparente da informação do estado de cada auto levantado pelos militares (E3).

A ANSR transfere para a GNR, mensalmente, a receita referente a autos de contraordenação, previsivelmente concluídos no mês anterior, não existindo informação e condições na Guarda que permita confirmar, de forma fidedigna, a que autos corresponde o valor transferido. Porém, face ao histórico dos montantes transferidos pela ANSR, a GNR tem condições de prever a receita a arrecadar, por determinado período temporal, podendo esta ser registada contabilisticamente (E5). Este facto será demonstrado no subcapítulo seguinte através dos modelos matemáticos. A GNR possui a informação dos autos de contraordenação emitidos e respetivos montantes associados como já referido porém, a GNR desconhece o estado final dos autos, uma vez que parte deles podem ser arquivados e/ou não cobrados (E3).

Uma possível solução seria numa primeira fase, para melhorar o controlo, a ANSR providenciar informações de forma transparente e partilhar com GNR a identificação dos autos de contraordenação associados ao montante mensal transferido para a GNR. Numa segunda fase, e para garantir a eficácia do controlo, deveria ser equacionada a partilha das bases de dados da ANSR e GNR, nomeadamente os sistemas de emissão e gestão de autos e os sistemas de gestão de receita, com objetivo de promover a interoperabilidade de sistemas (E5).

4.3.3. Lacunas na formação

Primeiramente, no que se refere à formação inicial os militares de administração (Oficiais e Sargentos) têm uma formação inicial que lhe providencia uma boa base teórica. Os Oficiais e Sargentos devem ser especializados, através de formação específica. Neste sentido, o Curso de Promoção a Capitão e o Curso de Promoção a Oficial Superior pode desempenhar um papel importante na especialização. Um exemplo desta especialização pode ser por exemplo a existência de Contabilistas Certificados na Divisão de Contabilidade. Relativamente à formação inicial na Academia Militar esta está bem estruturada e fornece aos alunos um conhecimento teórico. Este, aliado ao conhecimento prático, consubstanciado pela frequência de um estágio numa outra entidade externa de natureza pública ou privada, contribuiu para obter informação sobre procedimentos e boas práticas praticadas implementadas noutras instituições. Para reforçar a qualidade do conhecimento teórico, a

formação inicial dos Oficiais e Sargentos deve estar assente em parcerias com Universidades e Institutos Politécnicos de referência no âmbito da gestão pública (E2).

Neste seguimento de abordagem à formação subsequente, nos últimos anos foram realizadas diversas formações e-learning ministradas pela DGO, via INA, e presencialmente pelo próprio INA, que permitiram a formação de milhares de pessoas ligadas à Administração Pública, onde se incluem recursos humanos da Guarda (E6). Contudo, esta formação tem custos, tanto o serviço em si como a própria ausência do militar no desempenho da sua atividade diária. Há sempre prejuízo para o serviço. Como tal, a formação recebida tem de acrescentar valor ao serviço prestado. No âmbito da contabilidade financeira, poderia ser pertinente recorrer à formação interna dentro das próprias direções, resultando numa poupança de custos em formação, mitigando o risco de generalizar em demasia certos conteúdos que poderiam não ter aplicação direta no quotidiano laboral de cada formando/militar (E1).

4.2.4. Fatores determinantes na implementação do normativo

O SNC-AP já se encontra em implementação na GNR. Os dois últimos relatos anuais ao Tribunal de Contas foram realizados com base nesse referencial contabilístico, como já referido nesta investigação. Como referido anteriormente, o desafio não se centra apenas nos desafios da aplicação do SNC-AP. Anteriormente tínhamos como desafio, a implementação e aplicação do POCP. Já em POCP, naquilo que diz respeito à contabilidade orçamental, agora materializada na NCP 26, à contabilidade de gestão, agora na NCP 27, entre outras normas e conceitos, a GNR tinha para resolver desafios. Atualmente, a GNR ainda tem constrangimentos na aplicação do regime do acréscimo. Ou seja, as dificuldades de implementação de uma contabilidade pública, na GNR bem como em qualquer outra entidade que compõe as administrações públicas, estão sobretudo numa estratégia de gestão com vista a libertar-se de uma cultura de contabilidade orçamental, assente numa contabilidade unigráfica, baseada apenas no Orçamento de Estado como a única ferramenta de trabalho, ou a mais importante, para uma contabilidade digráfica, num regime que integre todas as componentes de um sistema de contabilidade. (E1). Um mecanismo que pode conduzir a uma alteração de paradigma surge na integração da Contabilidade Financeira, incluindo o tratamento contabilístico correto segundo as suas NCP, aliada a um incremento da importância da Contabilidade de Gestão por forma a produzir informação que sustente uma tomada de decisão fundamentada (E6).

De modo a reforçar e contribuir para uma implementação plena do normativo é fundamental o empenhamento da cadeia de comando, a sensibilização da mesma para a importância da fiabilidade da informação financeira no apoio à tomada de decisão e na elaboração de relatórios de custos sobre a atividade operacional. O fator da formação desempenha também um papel relevante no aperfeiçoamento das capacidades técnicas dos militares que desempenham funções financeiras. Por parte da tutela e demais organismos da AP que superintendem a componente financeira da GNR, a consolidação da Contabilidade Orçamental, Financeira e de Contabilidade de Gestão permitiria aperfeiçoar a qualidade de informação financeira e prazo de resposta aos pedidos formalizados por aquelas entidades (E1).

4.3. Modelos Matemáticos – Ativos Contingentes

Neste subcapítulo é analisada através de um modelo matemático a forma como a receita enviada pela ANSR está relacionada com o número de autos levantados e em que medida pode ser feita uma previsão fidedigna da receita com base no número de autos.

Tabela n.º 8 – Receita e Autos levantados

Ano	N.º Autos	Receita enviada
2010	492804	12 383 099,50 €
2011	536137	14 959 246,01 €
2012	546055	22 891 929,06 €
2013	518606	16 889 104,99 €
2014	491476	22 622 175,91 €
2015	587357	18 796 751,79 €
2016	553933	17 078 895,56 €
2017	528289	11 546 931,29 €
2018	565074	12 233 396,15 €
2019	581160	12 999 704,49 €
2020	454510	10 397 480,92 €

Fonte: Elaboração Própria

Pela simples constatação de o envio de receita proveniente da ANSR ser realizada todos os anos sem exceção pode-se atribuir o valor probabilístico de “Razoavelmente Certa”, conforme referido no Capítulo 2. Por um lado, esta receita não deixa de ter natureza contingente porque não depende somente da GNR a sua realização, estando a ANSR como entidade administrativa deste tipo de autos de contraordenação.

Ao analisar o gráfico presente na figura seguinte conseguimos constatar a olho nu que nos sete primeiros anos não havia uma tendência para a correlação das duas variáveis, mas a partir do oitavo ano esta correlação parece ter aumentado.

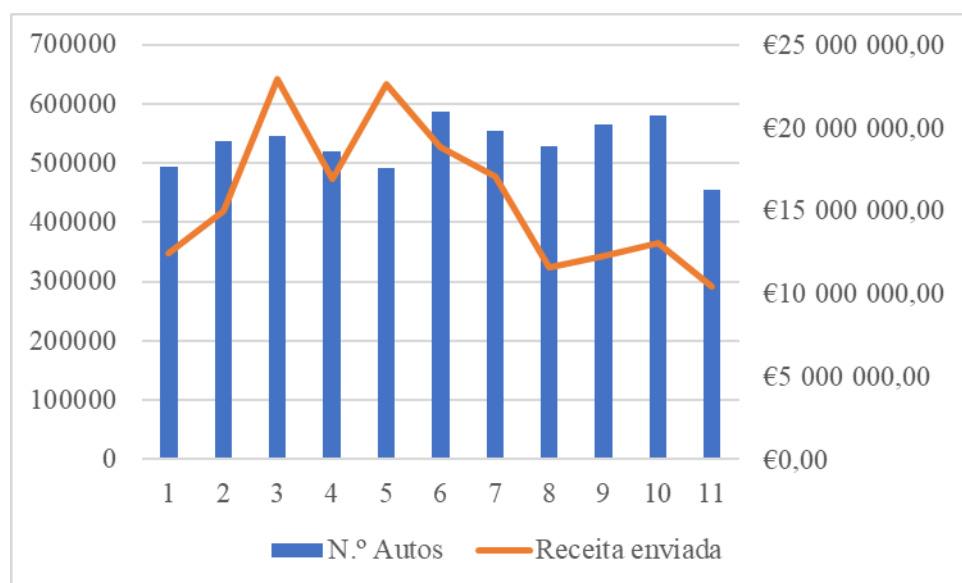


Figura n.º 6 – Evolução comparativa

Fonte: Elaboração própria

Na tabela seguinte podemos observar os dados utilizados na primeira análise matemática. Para esta primeira análise foram utilizados os dados dos onze anos. Após o cálculo da regressão linear simples podemos verificar que o valor apresentado (14 250 165,99€) se encontra muito distante do valor real (10 397 480,82€). Nesta análise foi utilizado o valor do número de autos do ano de 2020 como variável para prever o valor de , ou seja, a receita. Pelo cálculo da correlação consta-se que o seu valor é bastante reduzido (17,61%).

Este último valor justifica a discrepância verificada na figura anterior nos sete primeiros anos.

Tabela n.º 9 – 1ª análise matemática

Ano	N.º Autos	Receita enviada
2010	492804	12 383 099,50 €
2011	536137	14 959 246,01 €
2012	546055	22 891 929,06 €
2013	518606	16 889 104,99 €
2014	491476	22 622 175,91 €
2015	587357	18 796 751,79 €
2016	553933	17 078 895,56 €
2017	528289	11 546 931,29 €
2018	565074	12 233 396,15 €
2019	581160	12 999 704,49 €
2020	454510	10 397 480,92 €
1ª Regressão Linear		14 250 165,99 €
1ª Correlação		17,61%

Fonte: Elaboração Própria

A Tabela n.º 10 apresenta os valores obtidos na segunda análise matemática, desta vez utilizando apenas os últimos quatro anos. Após o cálculo da regressão linear simples com base no número de autos levantados em 2020, o seu valor encontra-se mais próximo do valor real. O valor de 97,98% de correlação vem comprovar esse facto e demonstra claramente o que foi observado no gráfico.

Tabela n.º 10 – 2ª análise matemática

Ano	N.º Autos	Receita enviada
2017	528289	11 546 931,29 €
2018	565074	12 233 396,15 €
2019	581160	12 999 704,49 €
2020	454510	10 397 480,92 €
2ª Regressão Linear		10 301 735,77 €
2ª Correlação		97,98%

Fonte: Elaboração própria

Existe aqui uma evolução clara da correlação das duas variáveis nos últimos anos, o que permite realizar uma previsão mais fidedigna da receita apenas com base no número de autos levantados. Este facto pode representar uma modelo previsional que a GNR poderá a vir a utilizar na sua divulgação de Ativos Contingentes.

CONCLUSÕES

No presente trabalho de investigação pretendeu-se criar um modelo para fornecer contributos para o reforço da implementação do SNC-AP na Guarda. Neste sentido, começou-se por realizar uma análise da literatura existente nesta matéria. Posteriormente, com a concretização do trabalho de campo e com a recolha de informação pelos três métodos analisados no capítulo anterior, foi possível chegar às conclusões através da persecução dos objetivos estabelecidos.

Após identificadas várias dificuldades de implementação, o foco do estudo dirigiu-se para as áreas da formação, dos imóveis e dos Ativos Contingentes. A pertinência do estudo destas três áreas foi fundamentada pela literatura e justificada pelo trabalho de campo realizado na fase seguinte. As ilações retiradas apenas foram possíveis pela interligação sinérgica do contributo dos entrevistados, inquiridos e os dados recolhidos em documentos oficiais.

Importa agora responder às PD e no que diz respeito à PD1: “Quais são os principais desafios na adoção da NCP 5 na GNR?” pode-se constatar que já existiam dificuldades de adoção das normas vigentes do antecedente. Na migração para o SNC-AP estes constrangimentos transitaram também, como é o caso da ambiguidade de interpretações da norma, seja quanto à natureza dos ativos (ativo ou gasto), a sua parametrização em contexto de sistema informático ou a própria inventariação e mensuração dos imóveis afetos à GNR.

Pela análise dos relatórios do TdC e das entrevistas é possível verificar que estes constrangimentos são comuns a um vasto número de organismos da AP. Desde logo no que toca aos sistemas informáticos, em primeiro lugar do GeRFiP que transitou as componentes da parametrização do antigo normativo (POCP) o que dificulta a integração dos valores mais verdadeiros nas DF. O outro sistema informático na qual a GNR tem de introduzir as informações relativas aos seus imóveis, o SIIE, possui limitações ao nível dos campos de informação que disponibiliza, sendo que este facto não está sob o controlo da GNR o que dificulta a adaptação dos dados à realidade da GNR.

Relativamente à inventariação e mensuração, a GNR tem vindo a desenvolver esforços para mitigar as lacunas existentes no correto registo contabilístico. Verificou-se uma evolução significativa no processo de inventariação, de tal modo que a GNR conseguiu, através das diligências efetuadas pela DIE, fazer o levantamento e posterior identificação do

seu património imobiliário. No que diz respeito à valorização, ou mensuração, subsistem alguns casos que necessitam de atenção por parte dos responsáveis por forma a garantir a mensuração conforme o estipulado na norma, sobretudo no que diz respeito a imóveis ainda valorizados a um euro. Neste sentido estão a ser realizado esforços para a sua correta valorização.

De forma a colmatar estas dificuldades, e uma vez que na Circular interna relativa aos AFT não constam instruções para este caso em concreto e que a mesma, no seio dos inquiridos pelo questionário, não contribuiu para um correto registo contabilístico dos imóveis, a GNR pode incluir nesta norma a execução de procedimentos pelas Un, através das suas SRLF, para que seja possível adquirir as cadernetas prediais dos imóveis de modo a valorizar os mesmo segundo o VPT e deste modo ir ao encontro do exigido pelo SNC-AP. Esta instrução deve focar-se naquilo que foram os imóveis adquiridos sem contraprestação.

Quanto à PD2: “Que obstáculos surgiram na aplicação da NCP 15 na GNR?” os desafios surgem numa primeira fase de indefinição daquilo que deve ou não ser um ativo contingente. O complexo processo de definir estes ativos na instituição surgem na ambiguidade de interpretações do valor de uma receita proveniente da aprovação de um contrato, do financiamento por fundos comunitários, ou neste caso, na receita provenientes das coimas. No entanto, a GNR, mantém no caso das receitas enviadas pela ANSR, um registo de tesouraria. O registo contabilístico ainda não é efetuado conforme o exigido pelas NCP, contudo, conforme será demonstrado nestas conclusões, existem condições para o fazer.

Este estudo levantou algumas limitações na forma como estas receitas provenientes de coimas é recebida e processada. Em primeiro lugar, não existe da parte da ANSR uma partilha transparente e pormenorizada da informação associada aos autos e processos correspondentes aos valores da receita. Podemos concluir pela análise deste estudo que é fundamental para uma fiabilidade da informação presente nas prestações de contas da GNR que esta receita possa ser introduzida seguida de uma fundamentação detalha da sua origem. Esta transparência é importante para a prestação de contas conforme os normativos que a legislam, mas também para a comprovação do cumprimento legal dos diplomas que regulam a relação entre estas duas instituições.

No que compete à atuação isolada da GNR, ou seja, a atuação sobre aquilo que está sob o seu controlo, a GNR efetua o registo dos autos na plataforma SCOTT ao nível operacional, mas de uma ótica financeira ou contabilística a GNR não consegue fazer esse

registo. Este último registo não é possível pois a ANSR não mantém uma informação atualizada do estado dos processos. Uma solução neste caso seria a partilha tempestiva das informações num sistema informático de controlo partilhado. Contudo, a GNR pode iniciar esforços para registar contabilisticamente estes valores uma vez que são enviados mensalmente permitindo o já referido registo de tesouraria.

Tendo isto em conta, foi apontado pela literatura e também pelos entrevistados a limitação da dificuldade em estimar um valor fidedigno. Ora, após as análises matemáticas efetuadas pudemos verificar que atualmente existe uma conformidade e correlação forte naquilo que é o número de autos anualmente levantados e a receita enviada pela ANSR. Deste modo, como visualizado, através de uma regressão linear é possível prever, com bastante proximidade do real, a receita que é enviada pela ANSR em função dos autos que a GNR levanta em determinado ano. Assim, a questão da fiabilidade da estimativa é reforçada permitindo uma justificação mais credível daquilo que pode ser uma previsão em sede de DF no que concerne a Ativos Contingentes associados a este tipo de receitas, neste caso concreto.

No que se refere à PD3: “Que modelo formativo poderá reforçar a implementação do SNC-AP na GNR?” podemos concluir através do cruzamento daquilo que são os dados provenientes das entrevistas e dos questionários que a formação subsequente, numa ótica de formação contínua, ministrada pelos responsáveis pela contabilidade na GNR, dentro de cada órgão. Verificamos que existe uma perceção positiva daquilo que é a formação inicial que pode contribuir para o sucesso desta formação subsequente.

No terreno, nas Un, o fator da falta de formação e recursos humanos com lacunas na sua formação surgem como duas das causas de dificuldades na implementação do SNC-AP. Verificou-se também que perto de metade dos inquiridos não teve formação inicial em SNC-AP. A acrescentar a esse facto, a reduzida formação subsequente que surgiu nas respostas dos inquiridos provêm de militares que já possuíam formação inicial. Tal facto evidencia a importância destes militares nas unidades serem alvo de esforços formativos.

As áreas que os militares inquiridos sentem mais dificuldades enquadram-se naquilo que são as áreas lecionadas através dos ciclos de estudo da Academia Militar aos futuros Oficiais de Administração. Isto indica que os Oficiais devem estar habilitados a providenciar formação neste quadro teórico, inserido particularmente na especificidade que é o SNC-AP.

Após analisar cada PD individualmente com base nos dados recolhidos ao longo desta investigação, segue-se a resposta à PP: “Que fatores fomentam a implementação do SNC-

AP na GNR?”. Ora esta resposta merece a integração de todas as conclusões acima redigidas com aquilo que são as percepções dos entrevistados e inquiridos neste âmbito.

Após a análise das respostas dos inquiridos pelo questionário pode-se concluir que a sua percepção de fatores determinantes para a implementação centram-se sobretudo no fator humano. Apontadas as questões nas lacunas na quantidade de formação providenciada e as dificuldades que os recursos humanos sentem nesta área da contabilidade é fundamental a instituição dirigir parte dos seus esforços formativos para esta área da contabilidade. A forma como o pode fazer foi respondida anteriormente, principalmente através da utilização dos recursos humanos que já possuem formação em SNC-AP para estes poderem formar ao seu nível, os militares que permanecem com lacunas no conhecimento em matéria de contabilidade.

Ficou também claro, mas neste caso através dos dados retirados da literatura e documento institucionais, tais como os Relatórios do TdC bem como o da própria entidade, e também como foi referido pelos entrevistados, a GNR enfrenta constrangimentos no seu processo de gestão derivados, em parte, da falta de adequação dos sistemas informáticos à realidade institucional. Nesta complexa realidade insere-se sobretudo o elevado número de recursos financeiros e a sua multiplicidade, resultado da abrangência de atuação operacional em diversas vertentes. O facto da instituição não deter o controlo destes sistemas informáticos vem agravar a tempestividade na adaptação destes sistemas às exigências da GNR.

Segue-se a resolução daquilo que foram os desafios levantados ao longo desta investigação no âmbito dos imóveis e dos Ativos Contingentes. Ao suprimir estes constrangimentos consegue-se estar mais próximo da plena implementação, seguindo as exigências da lei, do que é recomendado pela literatura e também daquilo que são as recomendações do TdC.

A GNR já conseguiu prestar contas segundo o SNC-AP, pese embora os constrangimentos referidos. No entanto, os desafios de aplicação do sistema de contabilidade pública já existiam no antecedente. Esta implementação plena só terá impacto se as chefias estiverem sensibilizadas para a materialidade da manutenção da transparência contabilística e do seu impacto na tomada da decisão.

A contabilidade deve ser encarada na instituição em função das suas três áreas de atuação: ao nível financeiro, ao nível do controlo de gestão e ao nível orçamental. Com a integração destas três componentes no processo de tomada de decisão será possível aumentar

a qualidade da informação financeira da instituição. Este trajeto de integração e incremento da importância do papel que a contabilidade tem na gestão das instituições tem de partir de uma sensibilização e formação dos recursos humanos que a compõe e integram, mas também por parte da chefia e tutela que estão encarregues de garantir a qualidade da informação financeira.

Para finalizar, serão apresentadas as limitações decorrentes do trabalho de investigação para este estudo e também recomendações para futuros estudos.

No que diz respeito a limitações subjacentes, estas surgiram sobretudo no âmbito do inquérito por questionário, com a dificuldade na definição do universo de inquiridos. Foi necessário o contacto anterior às respostas dos questionários das Un para identificar qual seria o militar com as funções de contabilidade relevantes para esta investigação.

Surgiram também algumas dificuldades em adquirir os dados pretendidos para esta investigação uma vez que os sistemas informáticos ou não forneciam essa informação derivado de limitações do seu funcionamento, quer por não ser a GNR que detém o seu controlo.

Com este estudo foi possível levantar algumas soluções para matérias de AFT, ativos contingente e formação. Neste sentido, sugere-se que no seguimento daquilo que foram as ilações retiradas no tratamento contabilístico dos ativos contingente e a sua estimativa, o mesmo possa ser aprofundado no âmbito de atuação de outras áreas operacionais da GNR, nomeadamente os autos de contraordenação levantados pela Unidade de Controlo Costeiro e pela Unidade de Ação Fiscal.

Uma outra possível abordagem seria a gestão dos sistemas informáticos, nomeadamente os de gestão de informação, por forma a garantir uma maior eficiência e interoperabilidade entre os sistemas internos, como a sua relação com as entidades interessadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Assembleia da República [AR] (2011). Lei n.º 64-C/2011, de 30 de dezembro: Aprova a estratégia e os procedimentos a adotar no âmbito da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO). Diário da República, 1.ª série, n.º 250, 5538-(244)-5538-(253).
- Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. (2016). Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das autarquias locais. XVII Encontro AECA, disponível em <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/59f.pdf>.
- Comando da Administração dos Recursos Internos [CARI] (2010). Despacho n.º 20-B/10-OG de 30 de novembro. *Ordem à Guarda*, 1.ª série, n.º 22.
- Comando da Administração dos Recursos Internos [CARI] (2019). Circular: N.º 03/DRF/19, 2
- Comissão de Normalização Contabilística [CNC] (2013). Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP). In Portal da Comissão de Normalização Contabilística. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf
- Comissão de Normalização Contabilística [CNC] (2017). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) – Manual de Implementação Versão 2. In Portal da Comissão de Normalização Contabilística. Disponível em http://www.cnc.minfinancas.pt/pdf/SNC_AP/MANUALDEIMPLEMENTACAO_SN_C_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf
- Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública [eSPap] (2018). Ambiente de Produção GeRFiP 3.0. In Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública. Disponível em https://www.espap.pt/Paginas/configuracao_acesso_GeRFiP.aspx
- Ferraz, D. (2009). Formação dos quadros da Administração Pública. Interface Administração Pública, 48 (jan-fev), 4-9. Acedido a 11 de Abril de 2022, em [http://repap.ina.pt/bitstream/10782/406/1/Formacao dos quadros A P.pdf](http://repap.ina.pt/bitstream/10782/406/1/Formacao%20dos%20quadros%20A%20P.pdf)
- Flores, J., Gómez, G., & Jiménez, E. (1999). Metodología de la investigación cualitativa (2ª edição). Málaga: Aljibe Ediciones.
- Gill, P., Stewart, K., Treasure, E., & Chadwick, B. (2008). Methods of data collection in qualitative research: interviews and focus groups. *British dental journal*, 204(6), 291-295

- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268–281. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money and Management*, 39(8), 544–552. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654318>
- Gomes, R. da S. (2018). Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios [Academia Militar]. Dissertação de Mestrado na Academia Militar
- Gonçalves, M., Lira, M. & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143. <http://doi.org/10.18405/20170208>
- Hermínio, D. E. A. (2018). A Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Marinha Portuguesa.
- Hill, M. e Hill, A., 2002. Investigação por questionário. Lisboa: Edições Sílabo.
- Jesus, M. & Almeida, R. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. XVII Encontro AECA - Setembro 2016. Acedido a 4 de janeiro de 2020, em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicaica//finais_site/152.pdf
- Jorge, S., Baptista, J. & Fernandes, M. (2007). Governmental Accounting in Portugal: Why accrual basis is a problema. *Jornal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(4). 411-446. Acedido a 4 de janeiro de 2021, em http://pracademics.com/attachments/article/728/Art1_Carvalho_Jorge_Fernandes.pdf
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 33(2), 114–137. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>
- Kotrlik, J., & Higgins, C. (2001). Organizational research: Determining appropriate sample size in survey research appropriate sample size in survey research. *Information technology, learning, and performance journal*, 19(1), 43.

- Lapan, S., Quartaroli, M., & Riemer, F. (2011). *Qualitative Research: An Introduction to Methods and Designs* (1st ed.). San Francisco: Jossey-Bass publishing
- Leech, N., & Onwuegbuzie, A. (2009). A typology of mixed methods research designs. *Quality & quantity*, 43(2), 265-275.
- Malheiro, L., dos Santos, P. G., & Bessa, F. (sem data). O modelo unificado de inovação aplicado à implementação do SNC-AP: estudo exploratório. XVIII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA).
- Minayo, M. C. S. (2010). *Técnicas de pesquisa: entrevista como técnica privilegiada de comunicação. O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde* (12ª ed.) Hucitec.
- Ministério da Administração Interna [MAI] (2008). Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de novembro. *Diário da República*, 1, 8540-8646.
- Ministério da Economia [ME] (2016). Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro: Procede à primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP). *Diário da República*, 1.ª série, n.º 243, 4773-4776.
- Ministério das Finanças [MF] (1997a). Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). *Diário da República*, 1.ª série, n.º 203, 4594-4638.
- Ministério das Finanças [MF] (2015). Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). *Diário da República*, 1.ª série, n.º 178, 7584-7828.
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revisores & Auditores*, 72, 43–47. Acedido a 5 de janeiro de 2020, em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2017). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (7ª Edição). Lisboa: Gradiva Publicações
- Reis, E., Melo, P., Andrade, R., e Calapez, T. 1997. *Estatística Aplicada*. Lisboa: Sílabo. Vol. 1 e 2.
- Santos, L.A.B. & Lima, J.M.M. (2019). *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação* (2.ª Edição). Lisboa: Instituto Universitário Militar (IUM).
- Saraiva, A., Von Schwedler, M., & Fernandes, E. (2018). Toward Understanding and Using of Qualitative Research Methods in Management studies. *Proelium*, VIII (1), 7-39.

- Sarmiento, M. (2013). Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). Research Methods for Business Students. In: Pearson education. (5th ed.). <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108>
- Sousa, M., & Baptista, C. (2012). Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios: Segundo Bolonha (4th ed.).Lisboa: Pactor.
- Veloso, J. M. M. (2018). Transição do POCAL para o SNC-AP (Doctoral dissertation).
- Yvonne, M. (2010). Doing mixed methods research pragmatically: Implications for the rediscovery of pragmatism as a research paradigm. Journal of mixed methods research, 4(1), 6-16.
- Tribunal de Contas (2017) Relatório Intercalar Implementação SNC-AP Outubro 2017, Vide Science Technique Et Applications. Available at: http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel022-2017-2s.pdf.
- Tribunal de Contas (2019) Auditoria à Implementação do SNC-AP e da ECE. RELATÓRIO N.º 13/2019. 2.a SECÇÃO
- Walliman, N. (2011). Research theory, Research methods: the basics: USA and Canada (1st ed.).New York: Routledge.

APÊNDICES

APÊNDICE A - GUIÃO DE ENTREVISTA

Nome:

Função:

Grau Académico:

Entidade / Unidade em que desempenha funções:

Local:

Data:

A presente investigação surge no âmbito do Mestrado em Ciências Militares, na especialidade de Administração da GNR, enquadrado no Curso de Formação de Oficiais da Guarda Nacional Republicana (GNR), ministrado na Academia Militar, com o propósito de elaboração da Dissertação de Mestrado, subordinado ao tema “Três anos de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na GNR - Uma reflexão crítica.”

Com o presente estudo pretende-se analisar o processo de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) na GNR. O objetivo do trabalho é apresentar um modelo contabilístico com vista a reforçar a implementação deste normativo. Face às pistas de investigações anteriores, este modelo assenta na análise de três dimensões principais: Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Contingentes e formação em SNC-AP.

Dada a pertinência do tema, o trajeto da investigação delineado passa pela recolha de informação junto de atores chave para a adoção do normativo na instituição, pelo que a participação V. Ex.^a é de capital importância!

GUIÃO DE ENTREVISTA

1. No âmbito do tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis, que desafios subsistem na adoção da Norma de Contabilidade Pública N.º 5 e como podem ser ultrapassados?
2. No âmbito do tratamento contabilístico dos Ativos Contingentes, que desafios subsistem na adoção da Norma de Contabilidade Pública N.º 15 e como podem ser ultrapassados?
3. Quais são as principais lacunas dos militares da Guarda na formação em SNC-AP e como podem ser ultrapassadas?
4. Na sua opinião, que fatores poderão fomentar a implementação do SNC-AP na GNR?
5. Gostaria de acrescentar algum tópico relevante para o tema do trabalho (*Três anos de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na GNR - Uma reflexão crítica*)?

Grato pelo contributo para o avanço do
conhecimento, Aspirante José Jesus

APÊNDICE B – INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

TRÊS ANOS DE IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP - UMA REFLEXÃO CRÍTICA

A presente investigação surge no âmbito do Mestrado em Ciências Militares, na especialidade de Administração da GNR, enquadrado no Curso de Formação de Oficiais da Guarda Nacional Republicana (GNR), ministrado na Academia Militar, com o propósito de elaboração do Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema “Três anos de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na GNR - Uma reflexão crítica.”

Com o presente estudo pretende-se analisar o processo de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) na GNR. O objetivo do trabalho é apresentar um modelo contabilístico com vista a reforçar a implementação deste normativo. Face às pistas de investigações anteriores, este modelo assenta na análise de três dimensões principais: Ativos Fixos Tangíveis, Ativos Contingentes e formação em SNC-AP.

Dada a pertinência do tema, o trajeto da investigação delineado passa pela recolha de informação junto de atores chave para a adoção do normativo na instituição, pelo que a participação V. Ex.^a é de capital importância!

Parte I – Identificação e Caracterização do Militar

1. Indique o seu posto:	
2. Indique a quadro pertence:	☐ Infantaria ☐ Administração ☐ Cavalaria ☐ Outro ☐ Técnico de Pessoal e Secretariado
3. Indique em que Unidade desempenha funções:	
4. Indique as suas habilitações literárias:	

Parte II – Implementação do SNC-AP na GNR

5. Na formação base (CFO,CFS) frequentou unidades curriculares de contabilidade, no âmbito do SNC-AP?

☐ Sim

☒ Não

6. Frequentou formação adicional na área da Contabilidade, no âmbito do SNC-AP?

☐ Sim

☐ Não

7. Decorrente da atividade operacional da Unidade, em 2019 e 2020 foram emitidos autos contraordenacionais?

☐ Sim

☐ Não

8. No âmbito dos Ativos Contingentes, efetua algum tipo de registo contabilístico ou outro controlo para o acompanhamento de receita destinada à GNR decorrente dos autos emitidos pela Unidade?

☐ Sim

☐ Não

9. Se respondeu que “Sim” na pergunta anterior, que tipo de registo efetua:

10. Relativamente aos anos de 2019 e 2020, a unidade reconheceu todos os Ativos Fixos Tangíveis (Edifícios) segundo as NCP?

☐ Sim

☐ Não

11. Nos anos referidos anteriormente, a unidade mensurou todos os AFT (Edifícios) conforme previsto na NCP 5?

☐ Sim

☐ Não

12. Está familiarizado com a Circular N.º 03DRF19 sobre os Ativos Fixos Tangíveis?

☐ Sim

☐ Não

12. Está familiarizado com a Circular N.º 03DRF19 sobre os Ativos Fixos Tangíveis?

☐ Sim ☐ Não									
13. Na sua opinião, a Circular N.º 03DRF19 contribuiu favoravelmente para o correto registo contabilístico do património imobiliário? ☐ Sim ☐ Não									
14. No seu entender, que outros elementos no âmbito dos Ativos Fixos Tangíveis poderia abordar esta Circular:									
15. Considera pertinente a elaboração de uma Circular que defina procedimentos no registo contabilístico dos Ativos Contingentes? ☐ Sim ☐ Não									
16. Que elementos deveriam constar numa Circular sobre Ativos Contingentes:									
17. Que demais dificuldades tem a Unidade sentido na implementação do SNC-AP? ☐ Falta de Formação ☐ Mensuração de Ativos e Passivos ☐ Falta de Pessoal Qualificado ☐ Sistemas de Informação ☐ Falta de Recursos Humanos ☐ Outros ☐ Reconhecimento de Ativos e Passivos									
18. Se respondeu "Outros" na pergunta anterior, refira quais.									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%; padding: 5px;"> 19. Numa escala de 1 até 5, em que 1 representa "Muito Fácil" e 5 significa "Muito Difícil", como classifica a dificuldade da implementação do SNC-AP? </td> <td style="width: 30%; text-align: center; padding: 5px;"> Escala </td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;"></td> <td style="text-align: center; padding: 5px;"> <table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">1</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">3</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">4</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">5</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	19. Numa escala de 1 até 5, em que 1 representa "Muito Fácil" e 5 significa "Muito Difícil", como classifica a dificuldade da implementação do SNC-AP?	Escala		<table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">1</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">3</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">4</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">5</td> </tr> </table>	1	2	3	4	5
19. Numa escala de 1 até 5, em que 1 representa "Muito Fácil" e 5 significa "Muito Difícil", como classifica a dificuldade da implementação do SNC-AP?	Escala								
	<table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">1</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">3</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">4</td> <td style="width: 20px; height: 20px; text-align: center;">5</td> </tr> </table>	1	2	3	4	5			
1	2	3	4	5					
20. No seu entender, que áreas do SNC-AP necessita a GNR de focar os seus esforços formativos? ☐ Estrutura Conceptual do SNC-AP ☐ Contabilidade Financeira ☐ Contabilidade Orçamental ☐ Relato Contabilístico e Prestação de Contas ☐ Contabilidade de Gestão ☐ Outros									
21. Se respondeu "Outros" na pergunta anterior, refira quais:									
22. Na sua opinião, o que poderá reforçar a implementação plena do SNC-AP:									

APÊNDICE C – ANÁLISE ÀS RESPOSTAS DOS QUESTIONÁRIOS

Quadro n.º 8 – População dos inquiridos por questionário

POSTO	ARMA/SERVIÇO	UNIDADE
Sargento Ajudante	Administração	RARI da Escola da Guarda
Sargento Ajudante	Administração	SRLF da Unidade de Ação Fiscal
Major	Administração	SRLF da Unidade de Controlo Costeiro
Tenente	Administração	SRLF da Unidade de Intervenção
1º Sargento	Administração	SRLF da Unidade de Segurança e Honras de Estado
Sargento-Ajudante	Administração	SRLF da Unidade Nacional de Trânsito
Major	Administração	SRLF do Centro Clínico
1º Sargento	Administração	SRLF do Comando Territorial da Guarda
Sargento-ajudante	Administração	SRLF do Comando Territorial da Madeira
Alferes	Administração	SRLF do Comando Territorial de Lisboa
Tenente	Administração	SRLF do Comando Territorial de Aveiro
Sargento-Chefe	Administração	SRLF do Comando Territorial de Beja
Tenente	Administração	SRLF do Comando Territorial de Braga
2º Sargento	Infantaria	SRLF do Comando Territorial de Bragança
Sargento-Ajudante	Administração	SRLF do Comando Territorial de Castelo Branco
1º sargento	Administração	SRLF do Comando Territorial de Coimbra
1.º Sargento	Administração	SRLF do Comando Territorial de Évora
Capitão	Administração	SRLF do Comando Territorial de Faro
Sargento-Chefe	Administração	SRLF do Comando Territorial de Leiria
Primeiro Sargento	Administração	SRLF do Comando Territorial de Portalegre
Sargento Ajudante	Administração	SRLF do Comando Territorial de Santarém
Capitão	Administração	SRLF do Comando Territorial de Setúbal
Capitão	Cavalaria	SRLF do Comando Territorial de Viana do Castelo
Sargento Ajudante	Administração	SRLF do Comando Territorial de Vila Real
1º Sargento	Administração	SRLF do Comando Territorial de Viseu
Capitão	Administração	SRLF do Comando Territorial do Porto
Sargento-Ajudante	Administração	SRLF do Comando Territorial dos Açores

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE D – MODELOS MATEMÁTICOS

A equação para a regressão linear surge sob a forma de “a + bx”, em que:

$$a = \bar{y} - b\bar{x}$$

e:

$$b = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sum (x - \bar{x})^2}$$

Em que $\bar{x}$ e $\bar{y}$ são as médias da amostra dos valores conhecidos de x e dos valores conhecidos de y.

A equação para o coeficiente de correlação linear é:

$$Correl(X, Y) = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x - \bar{x})^2 \sum (y - \bar{y})^2}}$$

Em que $\bar{x}$ e $\bar{y}$ são as médias da amostra dos valores conhecidos de x e dos valores conhecidos de y.

Neste caso, os valores conhecidos de x representam os valores dos autos levantados pela GNR relativos a cada ano do período em análise e os valores de y representam os valores da receita enviada pela ANSR relativos ao mesmo período.

APÊNDICE E – ANÁLISE ÀS RESPOSTAS DAS ENTREVISTAS

Quadro n.º 7 – Análise às respostas das entrevistas

Questão	
1. No âmbito do tratamento contabilístico dos Ativos Fixos Tangíveis, que desafios subsistem na adoção da Norma de Contabilidade Pública N.º 5 e como podem ser ultrapassados?	
Entrevistado	Resposta
E1	Os desafios serão os mesmos que já existiam com o anterior referencial contabilístico, na identificação da linha que separa a contabilização de um bem como ativo fixo tangível ou como um gasto. Quero com isto dizer que, grosso modo, para efeitos de inscrição de ativos, a diferença entre o SNC-AP e o POCP não são muitas, tanto que a ESPAP parametrizou o GeRFiP através de contas de equivalência POCP vs SNC-AP. Na verdade, do ponto de vista da materialidade, o maior desafio na aplicação da NCP 5, bem como a NCP 8 – Propriedades de Investimento e NCP 10 – Inventários, será na identificação e valorização, ao justo valor, de todo o património imobiliário de cada entidade que integra as Administrações Públicas, para que o Balanço reflita, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira à data de relato. Não é um desafio só da Guarda, mas de toda a Administração Pública. Veja-se o Relatório n.º 16/2020, de 2020, do Tribunal de Contas - Auditoria à inventariação do património imobiliário do Estado.
E2	A situação atual do relato contabilístico dos ativos fixos tangíveis está retratada nos Relatórios de Gestão de 2019 e 2020. Como é referido nestes documentos, os ativos fixos tangíveis que a Guarda adquiriu antes de 1 de janeiro de 2019, estão valorizados de acordo com o princípio do custo histórico, considerando-se o custo de aquisição, produção ou valor de avaliação. Durante o seu período de vida útil, estes ativos estiveram sujeitos a amortizações, calculadas pelo método das quotas constantes, de acordo com o disposto na Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril – CIBE para os bens adquiridos a partir do ano 2000. Na transição para o SNC-AP, os ativos fixos tangíveis foram registados ao custo de aquisição ou produção, líquidos das respetivas depreciações e perdas por imparidade acumuladas e um número considerável de ativos imóveis ficaram mensurados pelo seu Valor Patrimonial Tributário (VPT). Na transição manteve-se o critério de mensuração pelo método do custo para os restantes ativos não correntes. Os ativos fixos tangíveis adquiridos após 1 de janeiro de 2019 foram registados ao custo de aquisição ou produção, líquidos das respetivas depreciações e perdas por imparidade acumuladas. Relativamente à Mensuração Inicial, para efeitos de transição para SNC-AP, dos 903 imóveis da Guarda, 531 são propriedade do Estado e estão registados no GeRFiP, mas nem todos os imóveis estão devidamente valorizados. Esta situação, deveu-se em grande medida ao processo de adesão ao GeRFiP e ao novo regime contabilístico, o POCP, que ocorreu no final de 2011. Para efeitos de migração para o GeRFiP, o sistema exigia que todos os bens tivessem um valor patrimonial, mesmo que simbólico, tendo sido atribuído a cada edifício o valor de 1 (um) euro. Este processo deu origem a subvalorizações patrimoniais bastante significativas, traduzindo-se em valores patrimoniais desajustados dos valores reais. No ano de 2020, foram reavaliados diversos bens, com destaque para 170 imóveis afetos à GNR e da reavaliação de património histórico e Outras Variações no Património Líquido-Transferência Ativos-Obtidas, referente às transferências de ativos obtidas através da LPIEFSS. De acordo com o preconizado no Decreto-lei n.º 280/2007, de 7 de agosto, a Divisão do Património da DIE, tem vindo a desenvolver diligências e esforços junto das UCO a fim de desenvolverem esforços junto das Repartições de Finanças e Conservatórias do Registo Predial, para apurar a situação de cada imóvel, tendo em vista desenvolver procedimentos de registo e regularização de todos os imóveis do Estado afetos à Guarda.

E4	A GNR, e mais concretamente a DIE conseguiu inventariar todos os seus imóveis. Tudo o que são os novos imóveis são registados bem como todos os que estão afetos ou não. O SIIE onde os imóveis são registados não está sob o nosso controlo mas devia providenciar informação mais detalhada aos seus utilizadores. Uma nova base de dados para integrar toda a informação das diferentes entidades envolvidas pode ser uma solução. Contudo será sempre necessário garantir o correto registo da nossa parte. No que concerne à esfera de atuação da GNR a questão da inventariação está resolvida contudo falta alocação de recursos humanos para esta área de trabalho.
E6	Os desafios serão os mesmos que já existiam com o anterior referencial contabilístico, na identificação da linha que separa a contabilização de um bem como ativo fixo tangível ou como um gasto. Quero com isto dizer que, grosso modo, para efeitos de inscrição de ativos, a diferença entre o SNC-AP e o POCP não são muito diferentes, tanto que a ESPAP parametrizou o GeRFiP através de contas de equivalência POCP vs SNC-AP. Na verdade, do ponto de vista da materialidade, o maior desafio na aplicação da NCP 5, bem como a NCP 8 – Propriedades de Investimento e NCP 10 – Inventários, será na identificação e valorização, ao justo valor, de todo o património imobiliário de cada entidade que integra as Administrações Públicas, para que o Balanço reflita, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira à data de relato. Não é um desafio só da Guarda, mas de toda a Administração Pública. Veja-se o Relatório n.º 16/2020, de 2020, do Tribunal de Contas - Auditoria à inventariação do património imobiliário do Estado.
E7	No que toca à inventariação dos imóveis, essa é uma competência da DIE e esses dados são fornecidos pela mesma. No que compete à esfera de atuação da Repartição dos Registo, a maioria dos imóveis foram tratados corretamente ao nível contabilístico, conforme o exigido pelo normativo do SNC-AP com a exceção dos imóveis sem caderneta predial. Nomeadamente aqueles que se encontravam registados a um euro e já migraram do antigo sistema AS400. Os militares devem estar sensibilizados para o correto registo contabilístico dos imóveis e não só. Se a Unidade realizar corretamente o registo, esse trabalho fica mais facilitado no CARI. Ser específico nesse registo ajuda na transparência do processo. As pessoas que trabalham nesta área devem estar sensibilizadas. Devem também ser alocados recursos e tempo para o registo contabilístico dos ativos da GNR.

Questão

2. No âmbito do tratamento contabilístico dos Ativos Contingentes, que desafios subsistem na adoção da Norma de Contabilidade Pública N.º 15 e como podem ser ultrapassados?

Entrevistado	Resposta
E1	Todas as NCP, desde a n.º 1 até à n.º 27, apresentam desafios que deverão ser identificados e ultrapassados para que as demonstrações financeiras possam apresentar informação verdadeira livre de distorções materialmente relevantes. Há um caminho a percorrer pela Guarda, em conjunto com a ESPAP. É necessário entender que esta transição entre referenciais contabilísticos é, em certa medida, controlada pela ESPAP, que fornece, em modo partilhado, o Software de Gestão GeRFiP. Os nossos militares trabalham num contexto POCP. O Layout da versão GeRFiP 3.1, mantém em produção o plano de contas do POCP e respetivos processos, sendo que os registos em SNC-AP serão efetuados através do mapeamento para um plano de contas alternativo (SNC-AP). O utilizador comum nem nota que está a trabalhar em SNC-AP. Respondendo à questão formulada, através de um exemplo prático, poderemos considerar como desafio, questionar se o valor aprovado num contrato, no âmbito de um financiamento por fundos comunitários, com condições, se reveste a definição de ativo contingente. Atualmente, o registo contabilístico realizado é feito numa ótica de tesouraria. Só se regista contabilisticamente o valor recebido em depósito. As nossas demonstrações financeiras não dispõem de informação que nos permita apurar a diferença entre o valor recebido e a receber proveniente de fundos comunitários. E esse valor reveste a definição de ativo? Ou de ativo contingente? De acordo com o §26 da NCP 14 Rendimentos de transações sem contraprestação, “uma entidade deverá reconhecer um ativo proveniente de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controlo de recursos que satisfaçam a definição de um ativo e satisfaça os critérios de reconhecimento”. Trata-se de um exemplo para demonstrar que há um caminho a percorrer na interpretação de todas as NCP, que poderá obrigar a um redesenho de processos contabilísticos, parametrizados posteriormente pela ESPAP.

E2	Na contabilização de provisões, passivos contingentes e Ativos Contingentes, a situação está espelhada nos Relatórios de Gestão de 2019 e 2020, com relevo para aquelas situações onde seja provável o influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço, e, quando praticável, seja possível efetuar uma estimativa do seu efeito financeiro. Neste contexto, atendendo a questão derivada que formalizou o Aspirante Aluno Jesus, onde referiu que a GNR não registou os Ativos Contingentes relativos à autos de contraordenação elaborados pela GNR e anualmente remetidos à Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária (ANSR), a GNR não considera como ativo contingente estes autos, porque não há nenhum registo na sua contabilidade relativo a valores que não constam dos seus registos de caixa ou bancos, para além da dificuldade em contabilizar o valor devido à Guarda no âmbito dos autos elaborados e remetidos à ANSR. A ANSR, enquanto autoridade administrativa, transfere para a GNR os montantes que apura, sem que haja uma devida reconciliação entre os autos levantados pela Guarda e a receita enviada. Esta situação já foi identificada pelo Tribunal de Contas em sede da auditoria financeira que está a realizar na Guarda, com uma resposta pouco esclarecedora por parte da ANSR. Num primeiro momento, a contabilização dos valores correspondentes à parte da coima devida à GNR está dependente da alteração de procedimentos na ANSR, posteriormente, a GNR deve assegurar a devida articulação entre a componente operacional e financeira, a fim de apurar qual a parte do produto da coima expectável que lhe é devida.
E3	Ao nível operacional, a GNR efetua o registo de todos os autos de contraordenação cuja entidade administrativa é a ANSR no sistema informático SCOTT. Contudo, o controlo da informação mais detalhada do estados destes autos não é providenciada pela ANSR. Através da análise das informações que a ANSR nos envia bem como aquela presente no SCOTT, não é possível especificar a origem da receita enviada pela ANSR. Seria importante enviar a discriminação dos autos a que diz respeito a receita enviada. Sabemos que existe uma grande complexidade de variáveis que estão associadas a concretização do auto mas atualmente não recebemos nenhum tipo de feedback daquilo a que a receita diz respeito. Uma solução seria o controlo partilhado atualizado e transparente da informação do estado de cada auto levantado pelos nossos militares.
E5	A ANSR transfere para a GNR, mensalmente, a receita referente a autos de contraordenação, previsivelmente concluídos no mês anterior, não existindo informação e condições na Guarda que permita confirmar, de forma fidedigna, a que autos corresponde o valor transferido. Porém, face ao histórico dos montantes transferidos pela ANSR, a GNR tem condições de prever a receita a arrecadar, por determinado período temporal, podendo esta ser registada contabilisticamente. A GNR tem a informação dos autos de contraordenação emitidos e respetivos montantes associados. Porém, a GNR desconhece o estado final dos autos, uma vez que parte deles podem ser arquivados e/ou não cobrados Numa primeira fase, para melhorar o controlo, será necessário que a ANSR informe e/ou partilhe a identificação dos autos de contraordenação associados ao montante mensal transferido para a GNR. Numa segunda fase, e para garantir a eficácia do controlo, deveria ser equacionada a partilha das bases de dados da ANSR e GNR, nomeadamente os sistemas de emissão e gestão de autos e os sistemas de gestão de receita, com objetivo de promover a interoperabilidade de sistemas.
E6	Todas as NCP, desde a n.º 1 até à n.º 27, apresentam desafios que deverão ser identificados e ultrapassados para que as demonstrações financeiras possam apresentar informação verdadeira livre de distorções materialmente relevantes. Há um caminho a percorrer pela Guarda, em conjunto com a ESPAP. É necessário entender que esta transição entre referenciais contabilísticos é, em certa medida, controlada pela ESPAP, que fornece, em modo partilhado, o Software de Gestão GeRFiP. Os nossos militares trabalham num contexto POCP. O Layout da versão GeRFiP 3.1, mantém em produção o plano de contas do POCP e respetivos processos, sendo que os registos em SNC-AP serão efetuados através do mapeamento para um plano de contas alternativo (SNC-AP). O utilizador comum nem nota que está a trabalhar em SNC-AP. Respondendo à questão formulada, através de um exemplo prático, poderemos considerar como desafio, questionar se o valor aprovado num contrato, no âmbito de um financiamento por fundos comunitários, com condições, se reveste a definição de ativo contingente. Atualmente, o registo contabilístico realizado é feito numa ótica de tesouraria. Só se regista contabilisticamente o valor recebido em depósito. As nossas demonstrações financeiras não dispõem de informação que nos permita apurar a diferença entre o valor recebido e a receber proveniente de fundos comunitários. E esse valor reveste a definição de ativo? Ou de ativo contingente? De acordo com o §26 da NCP 14 Rendimentos de transações sem contraprestação, “uma entidade deverá reconhecer um ativo proveniente de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controlo de recursos que satisfaçam a definição de um ativo e satisfaça os critérios de reconhecimento”. Trata-se de um exemplo para demonstrar que há um caminho a percorrer na interpretação de todas as NCP, que poderá obrigar a um redesenho de processos contabilísticos, parametrizados posteriormente pela ESPAP.

Questão	
3. Quais são as principais lacunas dos militares da Guarda na formação em SNC-AP e como podem ser ultrapassadas?	
Entrevistado	Resposta
E1	Desconheço o conteúdo e profundidade com que são ministradas as aulas de contabilidade aos militares da GNR, nos seus cursos de formação na Escola da Guarda. Nos últimos anos, foram realizadas diversas formações e-learning ministradas pela UniLEO/DGO, via INA, e presencialmente pelo próprio INA, que permitiram a formação de milhares de pessoas ligadas à Administração Pública, onde se incluem recursos humanos da Guarda. Porém, a formação tem custos, tanto o serviço em si como na ausência do militar no desempenho da sua atividade diária. Há sempre prejuízo para o serviço. Como tal, a formação recebida tem de acrescentar valor ao serviço prestado. No âmbito da contabilidade financeira, poderia ser pertinente recorrer à formação interna dentro das próprias direções, resultando numa poupança de custos em formação, mitigando o risco de generalizar em demasia certos conteúdos que poderiam não ter aplicação direta no quotidiano laboral de cada formando/militar.
E2	Os militares de administração (Oficiais e Sargentos) têm uma formação inicial que lhe providencia uma boa base teórica. Os Oficiais e sargentos devem ser especializados, através de formação específica. Neste sentido, o Curso de Promoção a Capitão e o Curso de Promoção a Oficial Superior pode desempenhar um papel importante na especialização. Um exemplo desta especialização pode ser por exemplo a existência de Contabilistas Certificados na Divisão de Contabilidade. Relativamente à formação inicial na Academia Militar esta está bem estruturada e fornece aos alunos um conhecimento teórico. Este, aliado ao conhecimento prático, consubstanciado pela frequência de um estágio numa outra entidade externa de natureza pública ou privada, contribuiu para obter informação sobre procedimentos e boas práticas praticadas implementadas noutras instituições. Para reforçar a qualidade do conhecimento teórico, a formação inicial dos oficiais e sargentos deve estar assente em parcerias com Universidades e Institutos politécnicos de referência no âmbito da gestão pública.
E6	Desconheço o conteúdo e profundidade com que são ministradas as aulas de contabilidade aos militares da GNR, nos seus cursos de formação na Escola da Guarda. Nos últimos anos, foram realizadas diversas formações e-learning ministradas pela UniLEO/DGO, via INA, e presencialmente pelo próprio INA, que permitiram a formação de milhares de pessoas ligadas à Administração Pública, onde se incluem recursos humanos da Guarda. Porém, a formação tem custos, tanto o serviço em si como na ausência do militar no desempenho da sua atividade diária. Há sempre prejuízo para o serviço. Como tal, a formação recebida tem de acrescentar valor ao serviço prestado. No âmbito da contabilidade financeira, poderia ser pertinente recorrer à formação interna dentro das próprias direções, resultando numa poupança de custos em formação, mitigando o risco de generalizar em demasia certos conteúdos que poderiam não ter aplicação direta no quotidiano laboral de cada formando/militar, partido do pressuposto, claro, que existam Oficiais capacitados para ministrar essas formações.

Questão	
4. Na sua opinião, que fatores poderão fomentar a implementação do SNC-AP na GNR?	
Entrevistado	Resposta

E1	O SNC-AP já se encontra em produção na GNR. Os dois últimos relatos anuais ao Tribunal de Contas foram realizados com base nesse referencial contabilístico. Como referi anteriormente, o desafio não se centra no SNC-AP. Anteriormente tínhamos como desafio, a implementação e aplicação do POCP. Já em POCP tínhamos contabilidade Orçamental, agora materializada na NCP 26, e tínhamos Contabilidade Gestão, agora na NCP 27, entre outros exemplos. O regime de acréscimo não surgiu só com o SNC-AP. Ainda nos dias de hoje a aplicação desse regime é um desafio para a GNR. A dificuldade de implementação de uma contabilidade pública, na GNR bem como em qualquer outra entidade que compõe as administrações públicas, estará em libertar-se de uma cultura de contabilidade orçamental, assente numa contabilidade uni gráfica, para uma contabilidade digráfica, num regime de <i>accrual</i>. Assistiremos a uma alteração de paradigma quando a contabilidade financeira, aliada a uma contabilidade de gestão, produzir informação que sustente uma tomada de decisão fundamentada.
E2	Para uma implementação plena do normativo é fundamental o empenhamento da cadeia de comando, na importância da fiabilidade da informação financeira no apoio à tomada de decisão e na elaboração de relatórios de custos sobre a atividade operacional, como é o caso do apuramento dos encargos com a NATO, Incêndios florestais, Frontex e outros. O fator da formação desempenha também um papel relevante no aperfeiçoamento das capacidades técnicas dos militares que desempenham funções financeiras. Por parte da Tutela e demais organismos da AP que superintendem a componente financeira da GNR, a consolidação da Contabilidade Orçamental, Financeira e de Contabilidade de Gestão permitiria aperfeiçoar a qualidade de informação financeira e prazo de resposta aos pedidos formalizados por aquelas entidades.
E6	O SNC-AP já se encontra em produção na GNR. Os dois últimos relatos anuais ao Tribunal de Contas foram realizados com base nesse referencial contabilístico. Como referi anteriormente, o desafio não se centra no SNC-AP. Anteriormente tínhamos como desafio, a implementação e aplicação do POCP. Já em POCP tínhamos contabilidade Orçamental, agora materializada na NCP 26, e tínhamos Contabilidade Gestão, agora na NCP 27, entre outros exemplos. O regime de acréscimo não surgiu só com o SNC-AP. Ainda nos dias de hoje a aplicação desse regime é um desafio para a GNR. A dificuldade de implementação de uma contabilidade pública, na GNR bem como em qualquer outra entidade que compõe as administrações públicas, estará em libertar-se de uma cultura de contabilidade orçamental, assente numa contabilidade uni gráfica, para uma contabilidade digráfica, num regime de <i>accrual</i>. Assistiremos a uma alteração de paradigma quando a contabilidade financeira, aliada a uma contabilidade de gestão, produzir informação que sustente uma tomada de decisão fundamentada

Questão

5. Gostaria de acrescentar algum tópico relevante para o tema do trabalho (Três anos de implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na GNR - Uma reflexão crítica)?

Entrevistado	Resposta
E1	A principal questão subjacente à aplicação do SNC-AP não se limita à boa ou má interpretação e aplicação de determinada NCP, mas sim à utilidade diária/mensal que as demonstrações financeiras apresentam para os utilizadores internos e externos dessa informação. Enquanto a prestação anual de contas se limitar somente ao cumprimento de uma obrigatoriedade legal de prestação anual de contas ao Tribunal de Contas, dificilmente se conseguirá uma verdadeira aplicação em pleno de todas as NCP. Colocaria a questão de outra forma: “A contabilidade patrimonial foi implementada há 10 anos na Guarda. Que reflexão crítica se faz?”
E2	Será importante desenvolver atividades conducentes a regularização de todos os ativos tangíveis da GNR. Este processo contribui para a veracidade financeira das demonstrações financeiras da GNR.
E5	A Guarda, através da sua Divisão de Contabilidade (criada há cerca de 3 anos) implementou e tem vindo a melhorar o registo contabilístico, financeiro e patrimonial, em cumprimento do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

	Não obstante da importância da gestão orçamental, a contabilidade assume, cada vez mais, um papel fulcral na gestão das organizações da Administração Pública. A meu ver, ainda existe caminhos a percorrer e estratégias a definir que permitam normalizar a contabilidade na Guarda, com vista a espelhar e a retratar a atividade e os recursos nas suas Demonstrações Financeiras.
E6	A principal questão subjacente à aplicação do SNC-AP não se limita à boa ou má interpretação e aplicação de determinada NCP, mas sim à utilidade diária/mensal que as demonstrações financeiras apresentam para os utilizadores internos e externos dessa informação. Enquanto a prestação anual de contas se limitar somente ao cumprimento de uma obrigatoriedade legal de prestação anual de contas ao Tribunal de Contas, dificilmente se conseguirá uma verdadeira aplicação em pleno de todas as NCP. Colocaria a questão de outra forma: “A contabilidade patrimonial foi implementada há 10 anos na Guarda. Que reflexão crítica se faz?”

Fonte: Elaboração própria

