



## **ACADEMIA MILITAR**

# **Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios**

**Autor:** Aspirante de Administração da GNR Rafael da Silva Gomes

**Orientador:** Capitão de Administração da GNR Luís Carlos Rodrigues Malheiro

**Coorientadora:** Professora Doutora Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos

**Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana  
Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada  
Lisboa, maio de 2018**



## **ACADEMIA MILITAR**

# **Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios**

**Autor:** Aspirante de Administração da GNR Rafael da Silva Gomes

**Orientador:** Capitão de Administração da GNR Luís Carlos Rodrigues Malheiro

**Coorientadora:** Professora Doutora Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos

**Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana  
Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada  
Lisboa, maio de 2018**

## EPÍGRAFE

*“A evolução da Contabilidade é indissociável do desenvolvimento da sociedade e a sua informação pode fortalecer e incrementar as organizações, num contexto cada vez mais complexo e global.”*

Ana Bela Teixeira

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus Pais.

## AGRADECIMENTOS

A elaboração do presente Relatório Científico foi um verdadeiro desafio, pois contemplam inúmeras horas de estudo, reflexão, investigação, redação e correções. Embora seja um trabalho individual, houve muitos contributos diretos e indiretos, como tal, este capítulo pretende demonstrar o meu apreço.

Ao Orientador, Capitão Luís Carlos Malheiro, e à Coorientadora, Professora Doutora Paula Gomes dos Santos, a quem agradeço profundamente pela forma excecional que estiveram presentes ao longo de toda a investigação. Foram incansáveis, um pilar fundamental para a elaboração de todo o trabalho e manifesto que foi com imenso agrado que tive a oportunidade de trabalhar com ambos. Agradeço-vos por todo o tempo e empenho que depositaram em mim para a elaboração desta investigação, tendo presente que, por vezes, tenha implicado sacrifícios profissionais e pessoais.

No Comando da Administração dos Recursos Internos agradeço ao Coronel António Bogas, ao Tenente-Coronel António Pereira, ao Tenente-Coronel Hugo Gomes, à Tenente-Coronel Cristina Pereira, à Major Idalina Bispo, ao Capitão Pedro Marques, ao Capitão João Gomes e à Capitão Tânia Faustino, pela disponibilidade que demonstraram aquando da realização das entrevistas e por todos os contributos prestados.

A todos os Chefes das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros e ao Chefe da Repartição de Administração de Recursos Internos, cujas respostas obtidas nos inquéritos por questionário foram uma mais-valia para a investigação.

Ao Capitão Joaquim Marques, Capitão Luís Gonçalves, Capitão Pedro Marques, Capitão João Gomes, Capitão Diogo Regueira e ao Alferes João Évora, a quem agradeço por todos os diálogos sobre contabilidade e pelos conselhos para a realização da investigação.

À Academia Militar, à Escola da Guarda, a todos os Professores e todos os Oficiais, a quem agradeço profundamente todos os valores, empenho e conhecimento que transmitiram ao longo deste percurso.

Ao Diretor de Curso, Tenente-Coronel Nuno Alberto, e aos seus antecessores, Tenente-Coronel Gonçalo Carvalho e Tenente-Coronel Pedro Moleirinho, pelo apoio prestado ao longo destes cinco anos, e em particular ao Capitão Vítor Nogueira, pela experiência transmitida e exemplo que demonstrou ser.

Aos Camaradas e Amigos do Curso Tenente-General Bernardim Freire de Andrade, em particular aos de Administração, a quem agradeço pelo espírito de camaradagem e amizade nestes últimos cinco anos.

Por fim, não posso deixar de agradecer à minha Família, em particular aos meus Pais e Irmã, Francisco, M.<sup>a</sup> Cristina e M.<sup>a</sup> Gabriela. A vós agradeço tudo aquilo que sou e tudo o que me deram: a minha educação, a minha formação, os bons exemplos, todos os sacrifícios para que nada me faltasse. Acima de tudo mostraram-nos que podemos alcançar aquilo que ambicionamos, basta ter vontade e fé. Obrigado pelo carinho e apoio ao longo de todos estes anos.

A todos o meu sincero muito obrigado!

Rafael Gomes

## RESUMO

O presente trabalho de investigação aplicada pretende responder à seguinte pergunta de partida: “quais os principais desafios subjacentes à adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana?”.

A investigação foi conduzida através do método hipotético-dedutivo e do método inquisitivo, com três fases distintas, embora complementares entre si: concetual, metodológica e empírica. Para a recolha e análise de dados realizaram-se inquéritos por questionário, entrevistas e análise documental.

Da investigação realizada, foi possível concluir que a Guarda ainda não se encontra em condições de elaborar o seu balanço de abertura, uma vez que ainda existem alguns aspetos para a transição que não se encontram assegurados, nomeadamente nem todos os ativos se encontram reconhecidos, como por exemplo a utilização operacional de bens apreendidos, bens cedidos, legados e doados e as cauções pecuniárias.

Foi, também, possível perceber que existem ativos reconhecidos como inventários que não cumprem os critérios de reconhecimento. No que respeita à mensuração do património imobiliário este encontra-se mensurado por valores simbólicos, não respeitando o normativo. Quanto à informação divulgada, conclui-se que a Guarda não reúne condições para divulgar os ativos contingentes decorrente das coimas. Salienta-se que algumas destas situações já se verificavam no anterior Plano. Como principais constrangimentos à implementação do normativo, os inquiridos referem a falta de formação em contabilidade, bem como a falta de envolvimento e acompanhamento das Unidades.

**Palavras-chave:** SNC-AP; GNR; Reconhecimento de ativos; Património Imobiliário; Divulgação de ativos

## ABSTRACT

The presented research should answer to the following question: "what are the main movements behind the adoption of Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas in Guarda Nacional Republicana?".

The research was conducted through the hypothetical-deductive method and the inquisitive method, with three distinct phases, although complemented with each other: conceptual, methodological and empirical. For data collection were made analysis, questionnaires, interviews and documentary analysis.

From the investigation made, it was possible to conclude that the Guarda isn't ready for the time being to prepare the balance sheet, because some aspects in consideration aren't assured, in particular not all assets are recognized such as the use of seized goods, transferred, ceded and donated assets and the pecuniary bail bonds.

It was also possible to understand that exist known actives, such as inventories, don't follow the needed criteria's. Regarding the measurement of the real estate assets, this is measured by symbolic values, not respecting the rules. As to information disclosed, it appears that the Guarda does not meet the conditions to disclose contingent assets as a result of fines. It should be noted that some of these situations were already there in the previous Plan. The main constraints to the normative implementation like the respondents referred a lack of knowledge in accounting, as well as the lack of involvement and monitoring of Units.

**Keywords:** SNC-AP; GNR: Recognition of assets; Real estate assets; Disclosure of assets

## ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE FIGURAS .....	x
LISTA DE QUADROS.....	xi
ÍNDICE DE TABELAS .....	xii
ÍNDICE DE APÊNDICES E ANEXOS.....	xiii
LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS.....	xiv
INTRODUÇÃO .....	1
<b>CAPÍTULO 1 – TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP .....</b>	<b>5</b>
1.1    O Plano Oficial de Contabilidade Pública .....	5
1.2    Reforma da Contabilidade Pública: o SNC-AP .....	6
1.3    Constrangimentos à Implementação do SNC-AP .....	8
1.3.1    Envolvimento .....	8
1.3.2    Formação .....	8
1.3.3    Sistemas de informação – GeRFiP .....	9
1.4    Implementação do SNC-AP na GNR .....	10
1.4.1    Reconhecimento de ativos .....	11
1.4.2    Mensuração do Património Imobiliário .....	16
1.4.3    Divulgação de ativos contingentes .....	18
1.5    Síntese do capítulo .....	19
<b>CAPÍTULO 2 – METODOLOGIA, MÉTODO E MATERIAIS .....</b>	<b>21</b>
2.1    Modelo de análise .....	21
2.1.1    Perguntas de investigação.....	21
2.1.2    Hipóteses de investigação.....	21
2.2    Metodologia .....	24
2.3    Técnicas, procedimentos e meios utilizados.....	24
2.3.1    Entrevista .....	24
2.3.2    Inquérito por questionário .....	25
2.3.3    Análise documental .....	27
2.4    Local e data da pesquisa e recolha de dados.....	27
2.5    Amostragem: composição e justificação .....	28
2.6    Procedimentos de Recolha de Dados.....	29
2.7    Programas informáticos utilizados.....	29

2.8	Síntese do Capítulo .....	30
<b>CAPÍTULO 3 – APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>		<b>31</b>
3.1	Introdução .....	31
3.2	Inquérito por questionário .....	31
3.2.1	Dados sociométricos .....	31
3.2.2	Questionário .....	32
3.4	Entrevistas .....	37
3.4.1	Procedimentos de análise .....	37
3.4.2	Análise das entrevistas .....	39
3.5	Análise documental .....	45
3.5.1	Inventários .....	45
3.5.2	Reconhecimento das Cauções .....	46
3.5.3	Mensuração do Património imobiliário .....	47
3.6	Síntese do capítulo .....	47
<b>CAPÍTULO 4 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>		<b>49</b>
4.1	Caminho percorrido .....	49
4.2	Verificação das hipóteses de investigação .....	49
4.3	Resposta às perguntas derivadas da investigação .....	51
4.4	Resposta à Pergunta de Partida e ao Objetivo da Investigação .....	53
4.5	Limitações da investigação .....	54
4.6	Recomendações e investigações futuras .....	54
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>		<b>56</b>
<b>APÊNDICES .....</b>		<b>I</b>
<b>APÊNDICE A – ENTREVISTAS .....</b>		<b>II</b>
Apêndice A.1 – Guião de entrevista .....		II
Apêndice A.2 – Transcrição das entrevistas .....		VI
Apêndice A.3 – Codificação alfanumérica e cromática .....		XXXII
Apêndice A.4 – Matriz de contexto e de registo por questão .....		XXXV
<b>APÊNDICE B – INQUÉRITOS POR QUESTIONÁRIO .....</b>		<b>XLV</b>
Apêndice B.1 – Inquérito por questionário .....		XLV
Apêndice B.2 – Fluxograma do inquérito por questionário .....		LI
Apêndice B.3 – Convite para responder ao inquérito por questionário .....		LII
Apêndice B.4 – População do inquérito por questionário .....		LIII
<b>ANEXOS .....</b>		<b>LIV</b>

<b>ANEXO A - ANÁLISE DOCUMENTAL .....</b>	<b>LV</b>
Anexo A.1 – Balanço do ativo da GNR de 2017 .....	LV
Anexo A.2 – Mapa 7.5.1. operações de tesouraria – Receita .....	LVIII
Anexo A.2.1 – Mapa de operações de tesouraria de 2016 .....	LVIII
Anexo A.2.2 – Mapa operações de tesouraria de 2017 .....	LIX
Anexo A.2.3 – Mapa de operações de tesouraria de 1 de janeiro a 16 de março de 2018 .....	LX
Anexo A.3 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018...	LXI

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1 – Datas relevantes na transição para o SNC-AP .....	11
Figura n.º 2 – Estrutura da investigação .....	23
Figura n.º 3 – Posto dos inquiridos .....	31
Figura n.º 4 – Quadro a que os inquiridos pertencem .....	31
Figura n.º 5 – Habilitações literárias .....	32
Figura n.º 6 – Guião de entrevista .....	II
Figura n.º 7 – Guião de entrevista .....	III
Figura n.º 8 – Guião de entrevista .....	IV
Figura n.º 9 – Guião de entrevista .....	V
Figura n.º 10 – Inquérito por questionário .....	XLV
Figura n.º 11 – Inquérito por questionário .....	XLVI
Figura n.º 12 – Inquérito por questionário .....	XLVII
Figura n.º 13 – Inquérito por questionário .....	XLVIII
Figura n.º 14 – Inquérito por questionário .....	XLIX
Figura n.º 15 – Inquérito por questionário .....	L
Figura n.º 16 – Fluxograma do inquérito por questionário .....	LI
Figura n.º 17 – Balanço do ativo da GNR de 2017 .....	LV
Figura n.º 18 – Balanço do ativo da GNR de 2017 .....	LVI
Figura n.º 19 – Balanço do ativo da GNR de 2017 .....	LVII
Figura n.º 20 – Mapa de operações de tesouraria de 2016 .....	LVIII
Figura n.º 21 – Mapa de operações de tesouraria de 2017 .....	LIX
Figura n.º 22 – Mapa de operações de tesouraria de 1 de janeiro a 16 de março de 2018 .....	LX
Figura n.º 23 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018 .....	LXI
Figura n.º 24 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018 .....	LXII

## LISTA DE QUADROS

Quadro n.º 1 – Estrutura do trabalho de investigação .....	3
Quadro n.º 2 – Caracterização dos entrevistados .....	28
Quadro n.º 3 – Codificação alfanumérica e cromática .....	XXXII
Quadro n.º 4 – Matriz de contexto e de registo por questão.....	XXXV
Quadro n.º 5 – População do inquérito por questionário.....	LIII

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela n.º 1 – Reconhecimento de inventários por tipologia .....	33
Tabela n.º 2 – Controlo de stocks – lista de materiais por tipo .....	33
Tabela n.º 3 – Tipologia e reconhecimento dos bens apreendidos, com declaração de utilidade operacional, cedidos, doados e/ou legados .....	34
Tabela n.º 4 – Principais dificuldades com a implementação do SNC-AP .....	36
Tabela n.º 5 – Contributos para a implementação do SNC-AP .....	36
Tabela n.º 6 – Análise qualitativa e quantitativa das entrevistas .....	38
Tabela n.º 7 – Inventários reconhecidos por centro financeiro .....	46
Tabela n.º 8 – Inventários reconhecidos por classificação orçamental .....	46

## ÍNDICE DE APÊNDICES E ANEXOS

<b>APÊNDICES</b> .....	<b>I</b>
<b>APÊNDICE A – ENTREVISTAS</b> .....	<b>II</b>
Apêndice A.1 – Guião de entrevista .....	II
Apêndice A.2 – Transcrição das entrevistas.....	VI
Apêndice A.3 – Codificação alfanumérica e cromática .....	XXXII
Apêndice A.4 – Matriz de contexto e de registo por questão.....	XXXV
<b>APÊNDICE B – INQUÉRITOS POR QUESTIONÁRIO</b> .....	<b>XLV</b>
Apêndice B.1 – Inquérito por questionário .....	XLV
Apêndice B.2 – Fluxograma do inquérito por questionário .....	LI
Apêndice B.3 – Convite para responder ao inquérito por questionário.....	LII
Apêndice B.4 – População do inquérito por questionário .....	LIII
<b>ANEXOS</b> .....	<b>LIV</b>
<b>ANEXO A - ANÁLISE DOCUMENTAL</b> .....	<b>LV</b>
Anexo A.1 – Balanço do ativo da GNR de 2017 .....	LV
Anexo A.2 – Mapa 7.5.1. operações de tesouraria – Receita .....	LVIII
Anexo A.2.1 – Mapa de operações de tesouraria de 2016 .....	LVIII
Anexo A.2.2 – Mapa operações de tesouraria de 2017 .....	LIX
Anexo A.2.3 – Mapa de operações de tesouraria de 1 de janeiro a 16 de março de 2018 .....	LX
Anexo A.3 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018...	LXI

## LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

### A

ADMIL	Administração Militar
AFT	Ativos Fixos Tangíveis
Alf	Alferes
ANSR	Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária
AP	Administração Pública
AR	Assembleia da República
art.	artigo

### C

Cap	Capitão
CARI	Comando da Administração dos Recursos Internos
CCP	Código dos Contratos Públicos
CGE	Conta Geral do Estado
CIBE	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
Cor	Coronel
CTer	Comando Territorial

### D

DA	Divisão de Aquisições
DAF	Divisão de Administração Financeira
DCAI	Divisão de Controlo e Auditoria Interna
DF	Demonstrações Financeiras
DGTF	Direção-Geral do Tesouro e Finanças
DIE	Direção de Infraestruturas
DL	Decreto-Lei
DP	Divisão de Património
DRF	Direção de Recursos Financeiros
DRL	Direção de Recursos Logísticos

### E

EC	Estrutura Concetual
eSPap	Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.
Exmo.	Excelentíssimo

### G

GeRFiP	Gestão de Recursos Financeiros Partilhada em modo partilhado
GNR	Guarda Nacional Republicana
GTrab	Grupo de Trabalho para a implementação do SNC-AP

### H

Hi	Hipótese de investigação
----	--------------------------

**I**

IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IGCP	Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública
IMPIC	Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção, I.P
INA	Direção Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>

**L**

LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LOGNR	Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana

**M**

MAI	Ministério da Administração Interna
Maj	Major
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério das Finanças
MFAP	Ministério das Finanças e Administração Pública

**N**

n.d.	não definido
n.º	número
N/A	Não Aplicável
NCP	Norma de Contabilidade Pública
NEP	Norma de Execução Permanente

**O**

OBD	Outros Bens Duradouros
OBND	Outros Bens Não Duradouros
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OE	Objetivo Específico
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

**P**

p.	página
PCM	Plano de Contas Multidimensional
PD	Pergunta Derivada
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PP	Pergunta de Partida

**Q**

QE	Quantidade de Enumeração
----	--------------------------

**R**

RARI	Repartição de Administração de Recursos Internos
RCFTIA	Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada
RR	Repartição de Registo
RResp	Resultado das Respostas

**S**

SAj	Sargento-Ajudante
SCh	Sargento-Chefe
SGRe	Sistema de Gestão de Receita
SIIE	Sistema de Informação dos Imóveis do Estado
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences Statistics</i>
SRLF	Seção de Recursos Logísticos e Financeiros
<b>T</b>	
TCor	Tenente-Coronel
TdC	Tribunal de Contas
Ten	Tenente
<b>U</b>	
UE	União Europeia
Un	Unidade
UniLEO	Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental
<b>V</b>	
VPT	Valor Patrimonial Tributário

## INTRODUÇÃO

O presente Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada (RCFTIA), insere-se no âmbito da estrutura curricular do Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana (GNR).

O RCFTIA visa dar cumprimento ao disposto legal em vigor para o ensino superior universitário, do qual faz parte a Academia Militar. Um dos objetivos gerais da realização do RCFTIA é a aplicação de competências adquiridas, e especificamente a aplicação de conhecimentos, lidar com questões complexas em situações novas e estudo de assuntos com relevância para a GNR (Academia Militar, 2015).

Na sequência dos objetivos anteriormente mencionados, surgiu a oportunidade de realizar a presente investigação, subordinada ao tema: “Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios”. Considera-se que esta é uma temática relevante e oportuna, dada a obrigatoriedade e os desafios subjacentes à implementação do normativo na GNR.

Em 1997, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) foi publicado, no entanto a Guarda apenas o veio a adotar em 2012, através do Sistema Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado (GeRFiP). Não obstante, ainda em 2011, foi evidenciada a “ausência de um sistema contabilístico completo e de informação crítica para a avaliação do desempenho” (Assembleia da República [AR], 2011, p. 5538–(245)). Por conseguinte, em 2012 foram iniciados trabalhos para a elaboração do novo normativo, que veio a ser publicado em 2015, através do Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprovando assim o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

O SNC-AP constitui-se como uma importante mudança na contabilidade pública. Foi implementado a 1 de janeiro de 2018 e todo este ano constitui-se como um período de transição, findo o qual será elaborado o primeiro relato em SNC-AP e elaboradas as primeiras Demonstrações Financeiras (DF) de acordo com as Normas de Contabilidade Pública (NCP) (Comissão de Normalização Contabilística [CNC], 2017).

A adoção do SNC-AP visa, entre outros, a plena adoção da base do acréscimo na contabilidade e relato financeiro, fomentar a harmonização contabilística, contribuir para a

satisfação das necessidades dos *stakeholders*, no âmbito das informações provenientes da contabilidade orçamental, patrimonial e financeira e atender ao custo benefício da informação contabilística (CNC, 2013).

As dificuldades do SNC-AP começaram ainda antes da implementação do mesmo, uma vez que a implementação estava prevista iniciar a 1 de janeiro de 2017 e teve de ser prorrogada por um ano. De acordo com o Tribunal de Contas (TdC) (2016, p. 2), “as anteriores transições, para o regime de administração financeira do Estado e para o POCP, caracterizaram-se por derrapagens temporais significativas e por não atingirem os objetivos a que se propunham”.

Existem diversas áreas de risco que poderão comprometer a correta implementação do sistema, de salientar a falta de formação, a introdução de novos conceitos e as questões que são levantadas com as NCP (Monteiro, 2016; TdC, 2016). Assim, na transição para o SNC-AP, as entidades públicas tiveram de “preparar o balanço de abertura relativo ao exercício de 2018 de acordo com o novo normativo, o que implica um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade pública” (CNC, 2016, p. 36).

De acordo com o artigo (art.) 14.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, as entidades públicas deveriam, desde 2016, ter assegurado as condições e tomado as decisões necessárias para a transição para o SNC-AP. A adoção implica, nomeadamente:

- “Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP;
- Reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pelas NCP;
- Reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o POCP, ou planos setoriais, numa categoria, mas de acordo com as normas de contabilidade pública pertencem a outra categoria;
- Aplicar as NCP na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos” (MF, 2015, p. 7588).

A GNR, enquanto entidade abrangida pela implementação do SNC-AP, está obrigada a elaborar o balanço de abertura. Os desafios para a sua elaboração são imensos, onde devem ser considerados não só os desafios decorrentes do novo normativo, mas também os constrangimentos que a GNR já possuía do anterior Plano. Neste contexto, a presente investigação tem como objetivo analisar os principais desafios com a adoção do SNC-AP na GNR.

Assim, a investigação desenvolvida pretende responder à seguinte pergunta de partida (PP): Quais os principais desafios subjacentes à adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana?

No âmbito do presente trabalho, seria desejável estudar todas as questões que se colocam à GNR na adoção do SNC-AP, no entanto, foi fundamental limitar o âmbito da investigação dado o tempo para a mesma e o espaço para a sua redação. Face a esta necessidade, foi obrigatório escolher os desafios que se pudessem constituir como os principais para a GNR. Assim, foram considerados três fatores:

- Principais desafios apontados por autores de referência;
- As NCP aplicáveis à GNR; e,
- Entrevistas exploratórias.

Neste sentido, e ponderados os fatores mencionados, foram definidos os seguintes Objetivos Específicos (OE):

OE<sub>1</sub>: Analisar se a GNR reconhece todos os ativos de acordo com os critérios definidos no SNC-AP.

OE<sub>2</sub>: Apurar se a GNR tem reconhecidos ativos que não cumpram os critérios definidos no SNC-AP.

OE<sub>3</sub>: Compreender se a GNR mensura os imóveis de acordo com o definido no novo normativo.

OE<sub>4</sub>: Verificar se a GNR se encontra em condições de divulgar todos os ativos contingentes.

OE<sub>5</sub>: Identificar quais os principais constrangimentos que se percecionam sobre a implementação do SNC-AP.

A investigação encontra-se estruturada em quatro capítulos, conforme se pode observar na Quadro n.º 1.

**Quadro n.º 1 – Estrutura do Trabalho de investigação**

Fase concetual	Capítulo 1 – Transição para o SNC-AP
Fase metodológica	Capítulo 2 – Metodologia, Método e Materiais
Fase empírica	Capítulo 3 – Apresentação e Discussão dos Resultados
	Capítulo 4 – Conclusões e Recomendações

Fonte: Elaboração própria

O Capítulo 1 – Transição para o SNC-AP na GNR, reveste-se como revisão teórica. Nesta primeira fase são enquadrados os fatores que desencadearam a elaboração do novo sistema de contabilidade, são descritos os conceitos e abordadas as situações consideradas como sendo os principais desafios na implementação do SNC-AP na GNR.

Já no que se refere à fase metodológica, este insere-se no Capítulo 2 – Metodologia, Método e Materiais, em concordância com os objetivos e com a revisão de literatura, são enunciadas as Perguntas Derivadas (PD), Hipóteses de investigação (Hi) e a metodologia empregue. São descritas as técnicas adotadas para a realização dos inquéritos por questionário, entrevista e análise documental.

A fase empírica é constituída pelos Capítulos 3 e 4. No Capítulo 3 – Apresentação e discussão dos Resultados, são apresentados, analisados e discutidos os dados obtidos através do trabalho de campo, em harmonia com os objetivos definidos para a investigação. Por fim, segue-se o Capítulo 4 – Conclusões e Recomendações. Neste capítulo encontram-se sumarizados os principais assuntos abordados durante o trabalho e uma reflexão sobre os principais desafios para a implementação do SNC-AP na GNR. No *términus* deste capítulo são apresentadas as principais limitações à realização da investigação, bem como apresentadas recomendações para investigações futuras.

# CAPÍTULO 1 – TRANSIÇÃO PARA O SNC-AP

## 1.1 O Plano Oficial de Contabilidade Pública

Nos anos 90 surgiu uma “profunda reforma na administração financeira pública que veio alterar, em definitivo, a visão implementada pelo Estado Novo” (Gonçalves, Lira & Marques, 2017, p. 8), destacando-se a promulgação da Lei de Bases da Contabilidade Pública, do Regime da Administração Financeira do Estado e do POCP. Com a criação do POCP pretendeu-se implementar um “instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública (AP) moderna” (Ministério das Finanças [MF], 1997a, p. 4595).

Com este modelo tornou-se evidente a intenção de modernização da AP, alterando-se o paradigma de uma contabilidade pública tradicional, baseada no princípio de caixa, preocupada exclusivamente com o cumprimento da legalidade e o equilíbrio orçamental, para uma contabilidade baseada em critérios de economia, eficiência e eficácia e o reforço da responsabilidade dos gestores públicos (Jorge, Baptista & Fernandes, 2007).

Importa referir que a implementação do POCP foi obrigatória em todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à administração central, regional, local e segurança social (MF, 1997a). No entanto, só a partir de 2012 por via da adesão ao projeto GeRFiP, o POCP foi adotado de forma generalizada na AP<sup>1</sup> (AR, 2011).

Como consequência da crise económica e financeira, no dia 7 de abril de 2011, Portugal pediu ajuda financeira à União Europeia (UE) e ao Fundo Monetário Internacional, sendo o terceiro país da UE a fazê-lo. Do pedido resultou o Memorando de Entendimento sobre os Condicionais de Política Económica e, perante esta situação de dependência, Portugal assumiu o compromisso de adotar medidas de eficiência e eficácia na AP e ainda melhorar a contabilidade e o relato financeiro<sup>2</sup> (Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015).

---

<sup>1</sup> O mesmo sucedeu na GNR que, por forma a garantir uma transição eficiente, foi constituído um Grupo de Trabalho, o qual esteve em funções permanentes por mais de um ano.

<sup>2</sup> Também ao nível da UE foi exigido aos Estados-Membros a adoção de “sistemas contabilísticos que abranjam, de forma integral e coerente, todos os subsectores da AP e contenham as informações necessárias para gerar dados de exercício” (Conselho da União Europeia, 2011, p. 44), com o objetivo de facilitar a consolidação de contas, maior transparência, *accountability* e convergência a nível estatístico (PwC, 2014; Silva, Rodrigues & Guerreiro, 2016).

Monteiro (2016) afirma que das crises económicas transparecem as fragilidades ao nível da contabilidade dos países. De facto, com a crise em 2011 foram evidenciadas um conjunto de fragilidades e objetivos não alcançados pelo sistema contabilístico em vigor.

De acordo com o Preâmbulo do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, “pode afirmar-se que a normalização contabilística em Portugal para o setor público encontra-se atualmente desatualizada, fragmentada e inconsistente” (MF, 2015, p. 7584). Uma das causas desta fragmentação e inconsistência deve-se à aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), e consequente revogação do Plano Oficial de Contabilidade (POC), que implicou o desaparecimento das bases concetuais e de referência do POCP. Por outro lado, coexistiram diferentes referenciais contabilísticos autónomos para a administração central, local, para o setor da saúde, da educação, segurança social e para as entidades públicas reclassificadas (MF, 2015).

## 1.2 Reforma da Contabilidade Pública: o SNC-AP

A alteração do paradigma e o início da reforma foi desencadeada com a publicação da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)<sup>3</sup>. Esta possui seis eixos de implementação, dos quais se destaca a “Reforma da contabilidade e contas públicas”, que integra o SNC-AP (TdC, 2017c).

A atual reforma, visa atingir diversos objetivos, nomeadamente:

“A melhoria da informação e do relato financeiro e também da eficácia na gestão de recursos necessários, produção e distribuição de bens e serviços públicos numa ótica de redistribuição da riqueza e de estabilização da economia, com o objetivo da obtenção de bem-estar social” (Santos & Saraiva, 2016, p. 56).

A aplicação do SNC-AP, inicialmente prevista para 1 de janeiro de 2017, foi protelada para 1 de janeiro de 2018, por não se verificarem as condições necessárias para a sua implementação, nomeadamente: “condições técnicas, legais e institucionais” (Ministério da Economia [ME], 2016, p. 4774)<sup>4</sup>. Já no que se refere ao subsector da administração local, e conforme o Despacho de 28 de dezembro de 2017, de Sua Excelência o Secretário de Estado das Autarquias Locais, o SNC-AP entrará em vigor a 1 de janeiro de 2019. O novo normativo foi concebido pela CNC e consistente com o SNC e com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

<sup>3</sup> Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

<sup>4</sup> O TdC (2016) referiu que se não fossem tomadas medidas pertinentes e oportunas, em data prevista, a implementação poderia estar comprometida, o que de facto veio verificar-se através do DL n.º 85/2016, de 21 de dezembro.

A implementação previu uma fase experimental constituída, inicialmente, por 53 entidades piloto, que foram acompanhadas durante o processo de transição para o SNC-AP (TdC, 2016). Observa-se que a GNR não integra o grupo destas entidades, o que pode traduzir-se em maiores desafios.

Além de permitir colmatar as fragilidades do POCP, o novo sistema de contabilidade:

“Trata-se de um sistema de base internacional, altamente elaborado, dinâmico e capaz de abranger transações muito complexas, cumpre as condições necessárias para refletir correta e integralmente as implicações financeiras dessas transações e não só os desembolsos imediatos que a contabilidade de caixa revela” (Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC], 2017a, p. 6).

O SNC-AP assenta em três importantes pilares:

- A estrutura concetual (EC) que define os conceitos que devem estar presentes nas NCP;
- As 27 NCP que se encontram repartidas em 3 subsistemas de contabilidade: contabilidade financeira (NCP 1 a 25), contabilidade orçamental (NCP 26) e contabilidade de gestão (NCP 27);
- O plano de contas multidimensional (PCM) que é um “elemento essencial (...) dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente” (ME, 2016, p. 7781).

Enquanto o PCM visa o registo de transações e acontecimentos na contabilidade financeira, no âmbito da contabilidade orçamental são adotados os códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas, publicados no DL n.º 26/2002, de 14 de fevereiro. Deve-se salientar que a classificação orçamental é independente da classificação financeira. De acordo com a LEO, um ano após a sua publicação seria publicado em diploma próprio a nova estrutura dos códigos dos classificadores orçamentais, no entanto, até ao momento, tal diploma não foi publicado.

O SNC-AP estabelece ainda o classificador complementar 2 – Cadastro e vidas úteis dos ativos fixos tangíveis (AFT), intangíveis e propriedades de investimento. Este classificador revoga a Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, que aprovava o cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE).

Monteiro (2016, p. 46) defende que “grande parte das NCP não trarão questões de implementação difíceis ou complexas. Contudo, algumas delas levantarão questões e desafios”. Além dos desafios decorrentes do novo diploma, “há Entidades Públicas que apenas recentemente implementaram o POCP, logo irão ter grandes dificuldades na

passagem para o novo sistema, uma vez que não sedimentaram bem o plano vigente” (Jesus & Almeida, 2017, p. 19).

### 1.3 Constrangimentos à Implementação do SNC-AP

#### 1.3.1 Envolvimento

O SNC-AP apresenta-se como “um projeto de mudança indiscutível” (OCC, 2017b, p. 19), mas pode ter um impacto reduzido se não houver liderança, persistência dos gestores, formação e ainda o envolvimento de todos, opinião partilhada pela Presidente do Conselho de Finanças Públicas, Teodora Cardoso (OCC, 2017a).

Também Vítor Caldeira, Presidente do TdC, afirma que “colocar em pleno funcionamento a “máquina” do SNC-AP não será tarefa breve nem fácil. É preciso uma liderança forte” (OCC, 2017c, p. 6). Esta reforma exige “de todos os intervenientes, conhecimento, empenhamento e rigor, sendo para o sucesso determinante o diálogo, envolvimento e responsabilização (...)” (Teixeira, 2016, p. 1).

Outros autores como Gonçalo Silva, em (OCC, 2016), e Gomes *et al.* (2015), defendem a necessidade de liderança, envolvimento dos dirigentes e a formação como importantes premissas para a implementação do SNC-AP.

#### 1.3.2 Formação

Uma das dificuldades na implementação do POCP foi a falta de meios humanos com qualificações técnicas, algo que deve ser colmatado na implementação do novo normativo, uma vez que:

“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 mas, também, para fomentar a adesão dos funcionários da AP às reformas em curso” (Ferraz, 2009, p. 6).

No Memorando sobre a implementação do SNC-AP, ainda antes da publicação do normativo, a OCC<sup>5</sup> defendeu a necessidade de formação técnica, quer para técnicos, quer para dirigentes, baseando-se numa formação contínua (OTOC, 2015). Na investigação realizada por Gomes *et al.* (2015), na perspetiva dos *stakeholders* é importante a definição de um plano de formação específico por forma a abranger os técnicos e os gestores públicos, nas áreas da contabilidade financeira e de gestão e fiscalidade pública.

---

<sup>5</sup> Antiga Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), desde a publicação da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, passou a ser designada por Ordem dos Contabilísticos Certificados.

Também Monteiro (2016, p. 47) afirma que devem ser elaborados “planos de formação intensiva a todos os profissionais da contabilidade preparando-os para esta alteração de paradigma ao nível da contabilidade pública”.

No mesmo sentido, o TdC (2016) refere que a implementação pressupõe, entre outros aspetos, a formação dos quadros técnicos e, de acordo com a avaliação de risco efetuada, a formação possui um risco médio. Em 2017, o TdC (2017a) concluiu que 81,5% das entidades questionadas sentem que têm uma preparação insuficiente para a aplicação do SNC-AP.

A regulamentação da formação a que se refere o n.º 2 do art. 16.º do DL n.º 192/2015, só veio a ser aprovada em outubro de 2017<sup>6</sup>. Esta formação, ministrada pelo Direção Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas (INA) em regime *e-learning*, constituído por 39 módulos, que decorrem entre 30 de outubro de 2017 a 15 de junho de 2018. A Guarda, tal como nas demais entidades, apenas pode inscrever seis formandos (MF, 2017b).

De acordo com o estudo realizado por Jesus e Almeida (2017) sobre a implementação do SNC-AP em algumas entidades piloto, estas entidades afirmam que houve pouca formação, sendo que a formação de índole prática foi quase inexistente.

### 1.3.3 Sistemas de informação – GeRFiP

O GeRFiP é uma plataforma gerida pela Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (eSPap), que visa a normalização dos processos e apoiar as atividades de gestão financeira e orçamental dos órgãos e serviços da AP, num contexto integrado (eSPap, 2018). Este sistema encontra-se em uso nos serviços integrados da administração central<sup>7</sup> (TdC, 2016).

Com a implementação do SNC-AP é necessária a “revisão dos sistemas de informação em uso em todas as entidades das administrações públicas para dar resposta às novas exigências de informação garantam que a informação a produzir é completa e fiável e cumpre os requisitos do sistema” (Monteiro, 2016, p. 47).

Para a OCC (2017, p. 8) a “adaptação dos novos sistemas de informação ao novo modelo contabilístico (...) são mais profundas do que uma mera conversão de dados entre sistemas de contas distintos. Será necessário rever também processos e fluxos de negócio”.

<sup>6</sup> Através do Despacho n.º 9101/2017, de 17 de outubro.

<sup>7</sup> Não inclui Defesa, serviços externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros e estabelecimentos de ensino não superior.

De acordo com Santos (2008, p. 289), as entidades responsáveis por estas soluções assumem um papel preponderante, dado que condicionam “os procedimentos contabilístico que são adotados (...) os quais nem sempre se enquadram no normativo legal em vigor”. Neste sentido, o TdC (2017a) refere que a adaptação dos sistemas de informação possui um risco elevado.

Como solução intermédia foi apresentada a versão GeRFiP 3.1 – contabilização em SNC-AP. Esta nova versão pretende “ao mesmo tempo que se mantêm os atuais processos e contabilizações em POCP, prestar informação e contas em SNC-AP dando cumprimento ao estipulado no DL n.º 192/2015 e norma técnica n.º 1 da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO)” (GeRFiP, 2018). No entanto existem alterações significativas com impacto para o utilizador<sup>8</sup>.

#### 1.4 Implementação do SNC-AP na GNR

De acordo com os critérios previstos no art. 3.º e 4.º da Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, a GNR encontra-se abrangida pelo regime geral do SNC-AP<sup>9</sup>. Para fazer face à implementação do normativo na GNR, foi constituído um Grupo de Trabalho (GTrab), constituído por 3 Oficiais pertencentes ao quadro de Administração Militar (ADMIL)<sup>10</sup>.

Durante os anos de 2016 e 2017, a GNR, a par das outras entidades públicas, teve de garantir a transição para o SNC-AP. Para tal, foi necessário assegurar condições e tomar decisões no âmbito do art. 14.º do DL n.º 192/2015: “reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP; (...) e aplicar as NCP na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos” (MF, 2015, p. 7588).

Por forma a auxiliar as entidades, a CNC elaborou o Manual de Implementação do SNC-AP, atualmente na segunda versão, cujo objetivo é a descrição do processo de transição e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas. As entidades devem também considerar a *IPSAS 33 – First-time adoption of accrual basis IPSASs* e a Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho – Notas de enquadramento ao PCM do SNC-AP. Na Figura n.º 1 encontram-se explanadas as datas relevantes na transição para o SNC-AP.

---

<sup>8</sup> Disponível em: [https://www.gerfip.gerall.pt/Documents/Noticias/FIO.00.00.00.00\\_QG\\_GeRFiP%203.1- Altera%C3%A7%C3%B5es%20por%20Processo.pdf](https://www.gerfip.gerall.pt/Documents/Noticias/FIO.00.00.00.00_QG_GeRFiP%203.1- Altera%C3%A7%C3%B5es%20por%20Processo.pdf).

<sup>9</sup> Embora tenha sido criado o regime simplificado com o intuito de “desonerar as mencionadas entidades do esforço de aplicação do conjunto completo das normas de contabilidade financeira” (MF, 2016b, p. 2288) este não é suscetível de ser aplicado à Guarda, considerando os critérios previstos na Portaria n.º 218/2016.

<sup>10</sup> O GTrab foi criado através da Informação n.º 61/DRF/2017, de 30 de junho. O Grupo é constituído pelo Capitão (Cap) Pedro Marques, Cap João Gomes (que substituiu o Cap Edgar Bogas) e o Alferes (Alf) João Évora.

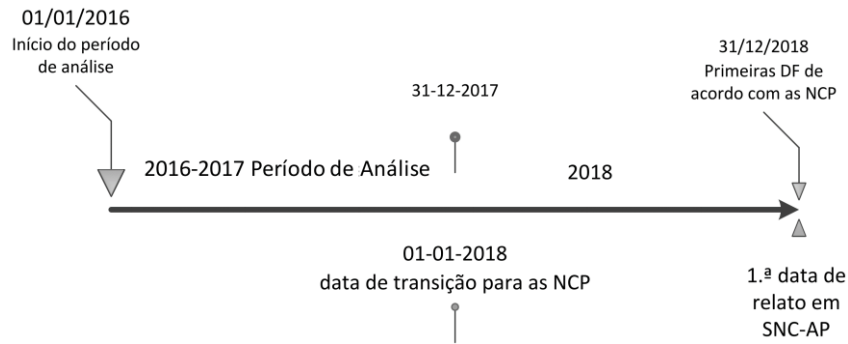


Figura n.º 1 – Datas relevantes na transição para o SNC-AP

Fonte: Comissão de Normalização Contabilística (2017, p. 43)

À data de transição para o normativo, as entidades devem elaborar o balanço de abertura, o qual implica um “conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com os anteriores normativos de contabilidade” (CNC, 2016, p. 36). O Manual de implementação do SNC-AP estabelece o modelo para a reconciliação do balanço.

Seguidamente, serão analisadas situações que se perspetivam como desafios à implementação do SNC-AP para a GNR. Estes abrangem um conjunto de situações que se refletem ao nível do reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos.

#### 1.4.1 Reconhecimento de ativos

As DF refletem os efeitos das transações e outros acontecimentos, através dos seguintes elementos: ativos, passivos, rendimentos, gastos, contribuições para o património líquido e distribuições do património líquido (MF, 2015).

No que se refere ao reconhecimento de ativos nas DF<sup>11</sup>, o item deve satisfazer a definição de ativo, “recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado” (MF, 2015, p. 7596). Esta definição deve ser analisada considerando três noções: recurso, controlo pela entidade pública e evento passado:

- “Recurso: é um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros. Esse recurso tem, necessariamente, que ser controlado pela entidade pública, podendo, ou não, assumir substância física (...);
- Controlo pela entidade: a capacidade para utilizar o potencial de serviço ou os benefícios económicos provenientes do recurso em causa; ou, A capacidade da entidade pública em determinar a natureza e forma de

<sup>11</sup> A análise do conceito de ativo teve por base a EC do SNC-AP. Não obstante das definições e critérios apresentados, cada NCP pode ainda ter critérios específicos, e em caso de conflito, a NCP prevalece.

- utilização que outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso (...);
- Evento passado: o recurso deve ser resultante de um evento passado, seja ele uma transação ou outro tipo de evento” (MF, 2015, p. 7596-7597).

Entende-se por reconhecimento o processo de incorporar, numa DF adequada, um determinado item, devendo obedecer aos seguintes critérios: (1) o item satisfaz a definição de um elemento; (2) o item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira<sup>12</sup> (MF, 2015).

Neste contexto, serão analisadas um conjunto de situações que se configuram como os principais desafios ao reconhecimento de ativos, em particular, o reconhecimento dos bens apreendidos, dos bens cedidos, legados e/ou doados à GNR, das cauções pecuniárias e dos inventários.

#### 1.4.1.1 Utilização operacional de bens apreendidos

No âmbito dos processos crime e contraordenacionais, os bens apreendidos pela GNR são suscetíveis de serem declarados perdidos a favor do Estado, os quais são integrados no património do Estado e podem ser afetos à GNR<sup>13</sup>.

São passíveis de serem afetos à GNR, os bens que tenham “interesse criminalístico, histórico, documental ou museológico, (...) armas, munições, veículos, aeronaves, embarcações, equipamentos de telecomunicações e de informática ou outros” (Ministério da Administração Interna [MAI], 2007a, pp. 488–489). Uma vez aceites, os bens são catalogados informaticamente, contendo a descrição e características do mesmo.

Por outro lado, antes da decisão transitar em julgado, a GNR pode utilizar esses bens provisoriamente, desde a sua apreensão até à declaração de perda ou de restituição, através da declaração de utilidade operacional, obtida mediante Despacho do Exmo. Tenente-General Comandante-Geral da GNR (MAI, 2007a). Estes bens são passíveis de serem reconhecidos nas DF, desde que cumpram o conceito de ativo e os critérios de reconhecimento.

---

<sup>12</sup> A mensuração consubstancia-se no “processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das DF são reconhecidos e mostrados nas mesmas. Este processo envolve a seleção de bases específicas de mensuração” (MF, 2005, p. 7599). Para a mensuração de ativos e passivos existem possíveis bases de mensuração, como o custo histórico ou o valor corrente. As características qualitativas são atributos que fazem com que essa informação seja útil para os utilizadores das DF e atinja os objetivos do relato financeiros (MF, 2015).

<sup>13</sup> A tramitação encontra-se regulada pelo DL n.º 11/2007, de 19 de janeiro e, subsidiariamente, pelo DL n.º 31/85, de 25 de janeiro, alterado pelo DL n.º 26/1997, de 23 de janeiro.

No que se refere ao conceito de ativo, estes bens proporcionam à GNR um influxo de potencial de serviço. Em ambas as situações, perdidos a favor do Estado e afetos à GNR, ou com a declaração de utilidade operacional, a GNR possui o direito vinculativo ao uso do potencial de serviço, o que permite ter o controlo destes bens. As duas situações decorrem de eventos passados.

Considerando que estes bens se enquadram numa aquisição através de uma transação sem contraprestação<sup>14</sup> (NCP 14), devem ser mensurados com base no justo valor (§19 da NCP 5). Desta forma, considera-se que os bens declarados perdidos a favor do Estado, afetos à GNR e os que possuem declaração de utilidade operacional, enquadram-se no conceito de ativo e nos critérios de reconhecimento e, portanto, devem ser reconhecidos nas DF da GNR.

Quanto aos lançamentos contabilísticos, a conta 596 – valores apreendidos a favor do Estado deve ser creditada pelo valor do ativo em contrapartida da respetiva conta a que o ativo diga respeito.

#### **1.4.1.2 Bens cedidos, legados e/ou doados à GNR**

As cedências de bens consistem, de acordo com o art. 424.º do Código Civil, “no contrato com prestações recíprocas, em que qualquer das partes tem a faculdade de transmitir a terceiro a sua posição contratual, desde que o outro contraente, antes ou depois da celebração do contrato, consinta na transmissão”.

Para a GNR, este tipo de contratos tem especial importância no que se refere à cedências de viaturas. A Norma de Execução Permanente (NEP)/GNR 4.9.11 – Gestão de viaturas cedidas por empréstimo à Guarda, é uma norma interna que define as regras relativas à utilização, à gestão logística e ao controlo patrimonial dos meios auto em apreço<sup>15</sup>.

O legado é “uma transferência feita de acordo com o testamento da pessoa falecida” (MF, 2015, p. 7699-7700). Já a doação, de acordo com o Código Civil, é definida como o “contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contraente”.

---

<sup>14</sup> Considera-se uma transação com contraprestação, as “transações pelas quais uma entidade recebe ativos ou serviços, ou extingue Passivos, e dá diretamente em troca um valor aproximadamente igual a uma outra entidade” (MF, 2015, p. 7692), por outro lado, as transações sem contraprestação são aquelas que não sejam transações com contraprestação.

<sup>15</sup> A referida NEP/GNR abrange as viaturas cedidas pelas entidades estatais, autarquias, concessionárias de autoestradas ou outras entidades públicas e que se destinem à prossecução da missão da Guarda.

De acordo com o SNC-AP, as doações são “transferências voluntárias de ativos, incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, ou bens e serviços em espécie, que uma entidade põe à disposição de outra, livre de especificações” (MF, 2015, p.7790).

De acordo com a Nota Circular n.º 01/DRL/2015, de 5 de janeiro de 2015, a competência para aceitação de doações de bens móveis, cabe ao Exmo. Tenente-General Comandante-Geral da GNR e encontra-se delegada no Exmo. Major-General Comandante do Comando da Administração dos Recursos Internos (CARI). A mesma Nota Circular estabelece que, antes de se obter o despacho favorável à aceitação do bem, deve ser enviado à Direção dos Recursos Logísticos (DRL) o termo de doação, acompanhado pela seguinte informação:

- Designação do material, acompanhada da documentação técnica existente;
- Estado de conservação – novo, usado, em bom estado de conservação, usado com indícios de deterioração;
- Valor patrimonial – se conhecido e correspondente valor comercial do material;
- Destino do material doado.

O momento em que são reconhecidos na contabilidade diverge consoante seja uma cedência, um legado ou doação. Relativamente às cedências, deve a mesma ser reconhecida quando a entidade tiver o controlo do bem (MF, 2015).

Tratando-se de bens legados ou doados são reconhecidos como ativos e património líquido quando for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade e o justo valor dos mesmos possa ser mensurado com fiabilidade (MF, 2015).

Relativamente aos lançamentos contabilísticos, as doações, os legados e os bens cedidos (exceto as cedências móveis a título temporário) são creditadas na conta 594 – doações obtidas. Caso a cedência de bens móveis seja a título temporário deverá ser creditada a conta 5971 – transferências de ativos obtidas (CNC, 2018b).

A contrapartida das contas acima referidas, será sempre na conta a que o ativo diga respeito, por exemplo, se for equipamento informático será na conta 4351 – equipamento informático e de telecomunicações.

### 1.4.1.3 Cauções pecuniárias

A GNR pode exigir a prestação de uma caução no âmbito de contratos celebrados ao abrigo do Código dos Contratos Públicos (CCP)<sup>16</sup>, no entanto, se o preço contratual for inferior a 200.000€, ou for inexigível e dispensável a redução do contrato a escrito, ou ainda quando a entidade adjudicatária seja alguma das previstas no art. 2.º ou 7.º do CCP<sup>17</sup>, a prestação de caução poderá não ser exigida.

A exigibilidade da caução serve como forma de garantia da celebração do contrato, “bem como o exato e pontual cumprimento de todas as obrigações legais e contratuais que assume com essa celebração” (Planeamento das Infraestruturas, 2017, p. 5250–(1975)). O valor da caução é, no limite, de 5% relativamente ao preço contratual<sup>18</sup>. Esta deve ser prestada no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão de adjudicação, sendo o comprovativo prestado no dia imediatamente subsequente.

A caução pode revestir as seguintes formas: depósito em dinheiro, em títulos emitidos ou garantidos pelo Estado, garantia bancária ou seguro-caução (Planeamento das Infraestruturas, 2017). Estas podem, portanto, ser divididas em cauções pecuniárias (depósito em dinheiro) e não pecuniárias (as restantes).

Relativamente à prestação da caução pecuniária, no âmbito da contabilidade orçamental (NCP 26), a conta 0713 – constituição e reforço de cauções e garantia, deve ser debitada por contrapartida da conta 0791 – recebimentos por operações de tesouraria<sup>19</sup>. No âmbito da contabilidade financeira, deve ser debitada a conta 133 – depósitos de garantias e cauções, por contrapartida da conta 2771 – cauções recebidas de terceiros (MF, 2016a).

De acordo com o Portal Base.Gov<sup>20</sup>, no período de 2016 e 2017, foram celebrados 12 contratos pela GNR, enquanto entidade adjudicante, cujos montantes obrigavam à prestação de caução. A título de exemplo, no contrato celebrado no dia 02 de novembro de 2017 com

<sup>16</sup> Aprovado pelo DL n.º 18/2008, de 29 de janeiro e republicado pelo DL n.º 111-B/2017 de 31 de agosto. Atualmente na 13.ª alteração através da Retificação n.º 42/2017, de 30 de novembro.

<sup>17</sup> Pode não ser exigida a prestação de caução, nos termos previstos no programa do procedimento ou no convite (Planeamento das Infraestruturas, 2017, p. 5250–(1975)).

<sup>18</sup> Excetuam-se os casos previstos nos n.ºs 2 e 3 do art. 89.º do CCP.

<sup>19</sup> A classe 07 – “operações de tesouraria, serve de suporte ao registo contabilístico das operações que geram influxos ou efluxos de caixa (movimentam a tesouraria) mas não representam operações de execução orçamental” (MF, 2015, p. 7763). Vide Resposta da CNC à Questão n.º 28, disponível em: [http://www.cnc.min-financas.pt/faqs\\_publico.html](http://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html).

<sup>20</sup> Portal que permite o acesso à informação sobre os contratos celebrados ao abrigo do CCP. A entidade gestora do Portal é o Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção, I.P. (IMPIC). Disponível em <http://www.base.gov.pt/Base/pt/ResultadosPesquisa?type=entidades&query=texto%3D600008878>.

a Cadimarte – Construções, Lda., foi prestada uma caução em depósito em dinheiro no valor de 15.925,00€.

#### 1.4.1.4 Inventários

Os inventários, anteriormente designados por existências, encontram-se regulamentados pela NCP 10 e são definidos como:

“Ativos na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção; na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços; detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou no processo de produção para venda ou distribuição” (MF, 2015, p. 7678).

Na mesma perspetiva, os inventários englobam os bens comprados e detidos para revenda, produtos acabados ou trabalhos em curso que estejam a ser produzidos pela entidade, materiais e consumíveis aguardando o seu uso (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016). Constituem-se exemplos de inventários os seguintes: artigos consumíveis, materiais de manutenção, munições, materiais para cursos de formação, entre outros (CNC, 2017).

Para que sejam reconhecidos como inventários, devem atender ao conceito de ativo, critérios de reconhecimento e ao conceito de inventário. Quanto ao conceito de inventário, deve considerar-se dois aspetos: os ativos com características semelhantes aos inventários e a verdadeira intenção dos bens adquiridos.

Existem ativos que, apesar de possuírem características semelhantes às dos inventários, não são reconhecidos como tal. Exclui-se, portanto, do âmbito da NCP 10:

- “Trabalhos em curso de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
- Instrumentos financeiros;
- Ativos biológicos relativos à atividade agrícola e à produção agrícola no ponto de colheita;
- Trabalhos em curso de serviços a prestar sem retribuição direta dos destinatários, ou com uma retribuição simbólica” (MF, 2015, pp. 7677 – 7678).

Deve também “perceber-se qual o fim a dar ao bem adquirido, antes da sua contabilização” (Silva, 2016, p. 14). Quanto ao reconhecimento contabilístico, consoante cada situação, os inventários são registados na classe 3 – inventários e ativos biológicos.

#### 1.4.2 Mensuração do Património Imobiliário

O cadastro dos imóveis do Estado é uma preocupação antiga, manifestada pelo Decreto de 26 de abril de 1870. Atualmente encontra-se materializada pela reforma do

regime imobiliário público de 2007<sup>21</sup>, cabendo à Direção-Geral do Tesouro e Finanças (DGTF) a gestão dos imóveis públicos.

De acordo com o Parecer da Conta Geral do Estado (CGE) de 2016, no domínio do património imobiliário, é referido que:

“Continua em falta o inventário geral dos bens imóveis do Estado (...) a informação, agregada e sem a valorização dos imóveis, é claramente insuficiente para refletir, de forma verdadeira e apropriada, a situação do património imobiliário do Estado e dos institutos públicos” (TdC, 2017b, p. 198).

Do Parecer da CGE transparece a existência de lacunas na inventariação e na mensuração do património imobiliário, que “colocam em causa a fiabilidade e a utilidade dessa informação” (TdC, 2017b, p. 200). É, ainda, referida a existência de “30 registos com Valor Patrimonial Tribuário (VPT) inferior a 1€” (TdC, 2017b, p. 198). Em sede de contraditório a DGTF afirma que “a obtenção e tratamento do valor patrimonial dos imóveis (...) revela-se igualmente uma tarefa muito complexa e morosa, para a qual a DGTF não possui manifestamente recursos suficientes e adequados” (TdC, 2017b, p. 200).

Não obstante a referida reforma do património imobiliário público, em 2017 foi considerado que as medidas eram “insuficientes e de difícil ajustamento à realidade do património público” sendo necessária uma “adequada gestão de ativos que depende da sua inscrição contabilística, a qual permite um adequado reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgações de acordo com os princípios contabilísticos” (MF, 2017a, p. 2528-2529).

De acordo com Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2007, p. 5051), “os imóveis do domínio público podem ser cedidos a título precário para utilização por outras entidades públicas”. Neste sentido, e de acordo com o Relatório do 4.º trimestre de 2016 – Sistema de Informação dos Imóveis do Estado (SIIE) (DGTF, 2016), verifica-se que, no período em questão, foram cedidos a título gratuito à GNR e à Polícia de Segurança Pública 1.055 imóveis. Relativamente a estes imóveis, a GNR tem a responsabilidade de realizar “os procedimentos de reporte, registo e atualização da informação” (MFAP, 2009, p. 617).

A utilização destes imóveis proporciona à GNR um influxo de potencial de serviço e a GNR tem controlo sobre estes recursos. Deste modo e uma vez que decorre de um evento passado, preenchem os requisitos de ativo e devem, portanto, ser reconhecidos nas DF.

---

<sup>21</sup> Decreto-Lei n.º 280/2007, de 7 de agosto. Alguns dos objetivos da atual reforma passam, desde logo, pela completa inventariação dos imóveis públicos, aproximar o valor dos mesmos aos valores de mercado e contribuir para a integral execução do POCP, por forma a assegurar o modelo de gestão imobiliário.

No que se refere à mensuração deste património, de acordo com a Norma Técnica da DGTF – Critérios e normas técnicas a adotar nas avaliações de imóveis, “na avaliação de imóveis classificados ou de imóveis especiais, nomeadamente Quartéis das Forças de Segurança (...) para os quais raramente são encontradas referências de transação ou oferta de imobiliário, devem ser adotadas metodologias avaliatórias de credibilidade técnica inquestionável” (DGTF, n.d., p. 5).

Na transição para o SNC-AP, no que se refere à mensuração dos prédios rústicos e urbanos, a CNC (2017) prevê que as entidades que não possuam informação fiável e atualizada sobre o custo ou sobre o custo depreciado destes prédios, possam mensurá-los de acordo com o VPT<sup>22</sup>.

### 1.4.3 Divulgação de ativos contingentes

A Lei Orgânica da GNR (LOGNR) possibilita a arrecadação de receita decorrente dos valores das coimas a que tenha direito por força do cumprimento da sua missão (AR, 2007). Uma dessas missões traduz-se em “zelar pelo cumprimento das leis e regulamentos relativos à viação terrestre e aos transportes rodoviários, e promover e garantir a segurança rodoviária” (AR, 2007, p. 8043).

De acordo com o art. 4.º da Portaria n.º 203/91, de 13 de março<sup>23</sup>, que regulamenta o processamento e liquidação das multas e coimas por infrações do Código da Estrada, o depósito dessas é constituído e colocado à ordem da Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária (ANSR)<sup>24</sup> ou do Tribunal da Comarca da área da infração cometida, consoante o atuado desejo, ou não, reclamar.

As distribuições das verbas resultantes da aplicação destas coimas encontram-se explanadas na Portaria n.º 369/1999, de 3 setembro, onde 30% da receita proveniente das coimas levantadas e cujos sejam processos instruídos pela ANSR constituem receita da GNR. Para que os valores destas coimas sejam reconhecidos é necessário que a quantia a receber satisfaça a definição de ativo e os respetivos critérios de reconhecimento.

---

<sup>22</sup> “O VPT constitui um modelo de avaliação de prédios que se considera proporcionar informação que cumpre as características qualitativas da informação financeira previstas na EC” (CNC, 2017, p. 43). Este valor é atribuído ao imóvel “nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e inscrito na matriz predial urbana ou rústica da freguesia onde se localiza esse imóvel” (TdC, 2017b, p. 198).

<sup>23</sup> Regulamenta o processamento e liquidação das multas e coimas por infrações do Código da Estrada. Retificada através da Declaração de retificação n.º 93/1991 de 30 de maio.

<sup>24</sup> Em 2007, a Direção-Geral de Viação foi extinta sucedendo-lhe a ANSR nas suas atribuições, vide DL n.º 77/2007, de 29 de março.

As receitas provenientes das coimas por contraordenação podem ser utilizadas na prossecução dos objetivos da GNR, o que se traduz em benefícios económicos futuros, tendo a GNR capacidade para as utilizar. Considerando as bases de mensuração, as coimas devem ser mensuradas pelo seu valor realizável (ou de liquidação) (MF, 2015).

No entanto, existe um período temporal em que não é totalmente certo que a Guarda venha a receber os 30% da coima levantada, uma vez que o autuado pode, por exemplo, impugnar a decisão administrativa. Daqui resulta que o rendimento da GNR pode não existir.

Desta forma, esta situação consubstancia-se no conceito de ativo contingente, ou seja, “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” (MF, 2015, p. 7702).

Enquanto o desfecho for incerto, a GNR não reconhece o ativo, mas deverá divulgá-lo como ativo contingente, até que “a realização do rendimento seja praticamente certa, então os ativos relacionados não são ativos contingentes e o seu reconhecimento é apropriado” (MF, 2015, 7704).

Neste sentido, a divulgação a efetuar pela GNR deve conter uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes à data do relato e uma estimativa do seu efeito financeiro e mensurada a melhor estimativa do montante a cobrar (MF, 2015).

Observando a NCP 15, a entidade deverá realizar uma estimativa 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, neste caso, no âmbito da NCP 14 – Rendimentos de transações sem contraprestação.

## **1.5 Síntese do capítulo**

Atendendo ao que foi explanado, observa-se que o SNC-AP se enquadra no âmbito da reforma da contabilidade pública e de adoção obrigatória pela GNR. Com a adoção deste novo normativo é possível colmatar as fragilidades do anterior normativo, procurando ainda primar por critérios de eficiência e eficácia, bem como melhorar o relato financeiro das entidades públicas e destas como um todo.

A implementação do normativo efetua-se durante o presente ano (2018) e verifica-se a existência de normas que poderão levantar questões difíceis para as entidades. Neste

sentido foram abordadas situações que se preveem como principais desafios para a GNR, como o reconhecimento de ativos, mensuração do património imobiliário e divulgação de ativos contingentes.

## **CAPÍTULO 2 – METODOLOGIA, MÉTODO E MATERIAIS**

### **2.1 Modelo de análise**

#### **2.1.1 Perguntas de investigação**

Concluído o enquadramento teórico, o presente capítulo descreve o percurso metodológico adotado durante a investigação. No seguimento da pergunta de partida, “quais os principais desafios subjacentes à adoção do SNC-AP na GNR?”, surgem as perguntas derivadas que visam “circunscrever, dentro da área definida pela PP, aquilo que são os setores respetivos onde o investigador incidirá o seu esforço, muito ligados naturalmente aos «objetivos da investigação»” (Rosado, 2015, p. 79).

Para o efeito, formularam-se as seguintes PD:

PD<sub>1</sub>: A GNR reconhece todos os ativos de acordo com os critérios definidos no SNC-AP?

PD<sub>2</sub>: A GNR tem reconhecidos ativos que não cumpram os critérios definidos no SNC-AP?

PD<sub>3</sub>: A GNR mensura os imóveis de acordo com o definido no novo normativo?

PD<sub>4</sub>: A GNR encontra-se em condições de divulgar todos os ativos contingentes?

PD<sub>5</sub>: Quais se percebem ser os principais constrangimentos à implementação do SNC-AP?

#### **2.1.2 Hipóteses de investigação**

A formulação de hipóteses de investigação constituiu a melhor forma de conduzir a investigação com ordem e rigor (Quivy & Campenhoudt, 2013). São, portanto, uma resposta temporária e provisória, que o investigador propõe (Prodanov & Freitas, 2013). A construção de hipóteses devem estar alicerçadas numa “reflexão teórica e num conhecimento preparatório do fenómeno estudado” (Quivy & Campenhoudt, 2013), considerou-se portanto a revisão de literatura e as entrevistas exploratórias.

De acordo com o SNC-AP, uma das condições que as entidades devem assegurar aquando da transição para normativo é reconhecer todos os ativos cujo reconhecimento é exigido pelas NCP. De acordo com as entrevistas exploratórias existem indícios de ativos que cumprem os critérios de reconhecimento, mas não se encontram reconhecidos e outros que estão reconhecidos quando não o deviam estar. Neste sentido surge a Hi<sub>1</sub>: Existem ativos

que cumprem os critérios de reconhecimento previstos no SNC-AP que não se encontram reconhecidos pela GNR, e a Hi<sub>2</sub>: Encontram-se reconhecidos pela GNR ativos que não cumprem os critérios de reconhecimento previstos no SNC-AP.

Conforme revela o Parecer da CGE de 2016, a informação existente sobre o património imobiliário do Estado “é claramente insuficiente para o refletir, de forma verdadeira e apropriada” (TdC, 2017b, p. 198). O SNC-AP refere que na transição as entidades têm de aplicar as NCP na mensuração de todos os ativos, o que se aplica aos imóveis. Segue-se, portanto, a Hi<sub>3</sub>: Existem imóveis que não cumprem os critérios de mensuração previstos no SNC-AP.

De acordo com Rosa (2017, p. 42), “a maior parte dos rendimentos das entidades públicas, vista no seu conjunto, é proveniente de transações sem contraprestação”. Neste sentido, Monteiro (2016, p. 47) refere que existirá dificuldades ao nível do reconhecimento e mensuração de algumas transações e acontecimentos específicos, nomeadamente no “julgamento que é necessário fazer para considerar um ativo ou um passivo real ou contingente e decisão de reconhecer no balanço ou apenas divulgar em notas anexas”.

Com estes fundamentos surge a Hi<sub>4</sub>: A GNR não se encontra em condições de divulgar todos os ativos contingentes.

De acordo com alguns autores e entidades, tais como: Gomes *et al.* (2015), a OCC (OTOC, 2015), o TdC (2016), Teodora Cardoso (OCC, 2017a) e Vítor Caldeira (OCC, 2017c), a formação será um dos pressupostos indispensável para a plena implementação do novo normativo, formação esta que deve abranger dirigentes e técnicos, em áreas da contabilidade financeira e de gestão e fiscalidade pública.

No entanto, considerando o Plano de Atividades da GNR para 2017 (GNR, 2017a), verifica-se que foram planeadas duas formações externas no âmbito da contabilidade<sup>25</sup>, as quais abrangem apenas 3 formandos. Neste sentido, foi formulada a Hi<sub>5</sub>: A formação é percecionada como um importante constrangimento à implementação do SNC-AP na GNR.

Desta forma foi possível a elaboração do esquema da presente investigação (Figura n.º 2).

---

<sup>25</sup> Contabilidade pública para não financeiros (1 ação de formação para 1 formando) e curso de contabilidade analítica (1 ação de formação para 2 formandos).

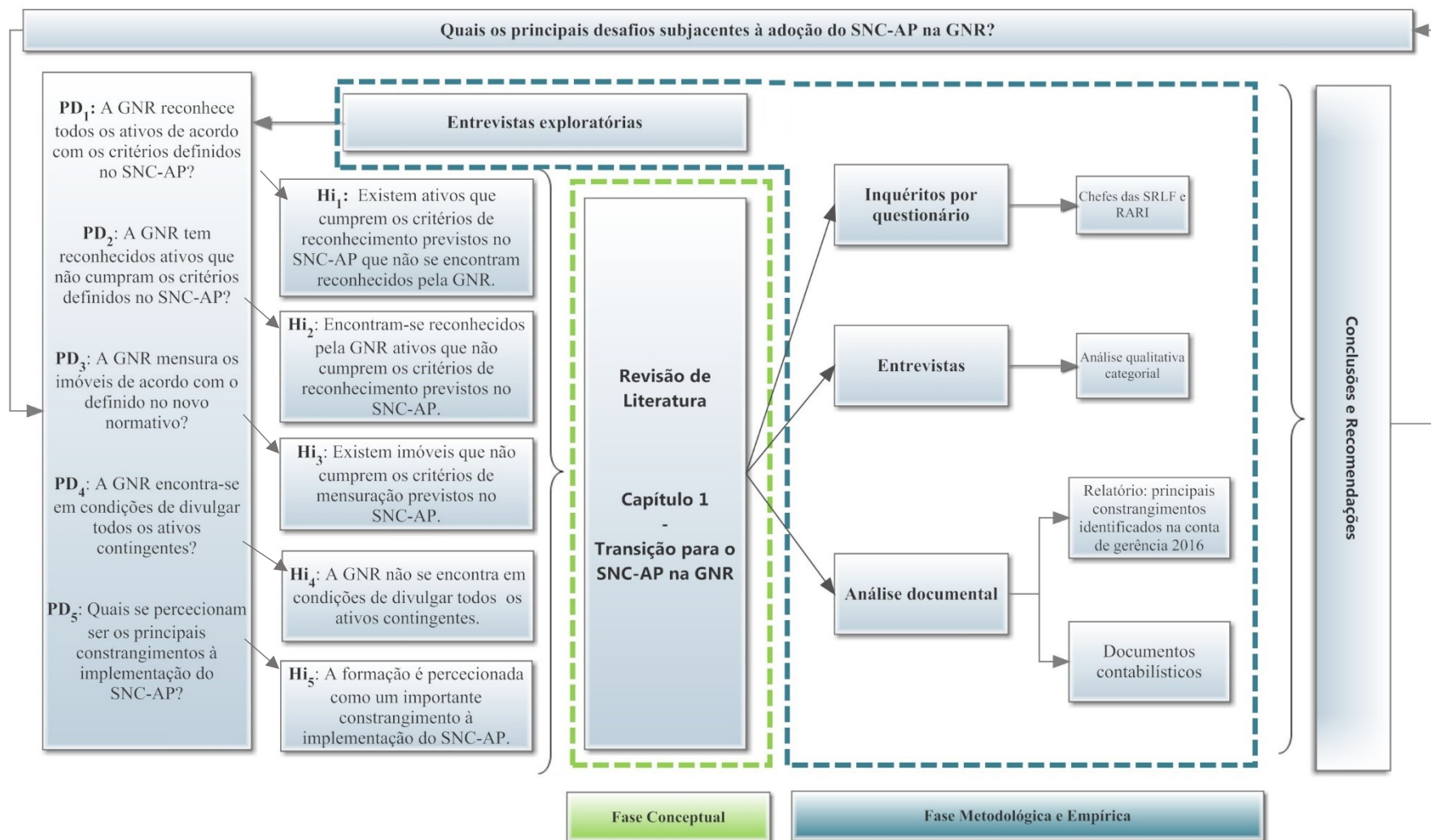


Figura n.º 2 – Estrutura da investigação

Fonte: Elaboração própria

## 2.2 Metodologia

A presente investigação assenta no método hipotético-dedutivo, proposto por Karl Popper, onde são formuladas conjeturas ou hipóteses e das hipóteses formuladas, deduzem-se consequências que deverão ser testadas por forma a confirmar as válidas (Sarmiento, 2013).

Inicialmente foram realizadas entrevistas exploratórias e análise de bibliografia, o que proporcionou mais informação sobre o assunto a investigar, permitindo ainda a delimitação da investigação e a determinação de objetivos a serem alcançados (Prodanov & Freitas, 2013). Por forma a responder à PP foram analisadas DF e documentos institucionais, foi também empregue o método inquisitivo, operacionalizado através de inquéritos por questionários e entrevistas.

## 2.3 Técnicas, procedimentos e meios utilizados

As técnicas e os meios adotados para a investigação tiveram em consideração os seguintes autores: Prodanov e Freitas (2013), Quivy e Campenhoudt (2013) e Sarmiento (2013). Numa investigação, as técnicas correspondem à forma pela qual os dados necessários foram obtidos. Desta forma, a recolha de dados teve como suporte inquéritos por questionário, entrevistas e análise documental. A utilização destas técnicas em simultâneo permitiu um incremento na comparabilidade e complementaridade de informações.

Referente ao procedimento científico, foi adotado o proposto por Quivy e Campenhoudt (2013), constituído por três atos: a rutura, a construção e a verificação. Importa referir que estes atos não são independentes e que devem estar presentes ao longo da investigação<sup>26</sup>. No que concerne aos meios empregues, realça-se a importância da utilização dos meios informáticos, em particular da *internet*, que demonstrou ser essencial para a obtenção de bibliografia.

### 2.3.1 Entrevista

A entrevista é uma técnica que permite a obtenção de dados muito ricos e permite também aprofundar o conhecimento sobre os fatos, informações e situações, através de peritos ou especialistas nas matérias (Sarmiento, 2013). Por estes fatores, considerou-se que

---

<sup>26</sup> Por este motivo Quivy e Campenhoudt (2013) dividem os três atos em sete etapas, que se inicia na pergunta de partida e apenas termina com as conclusões da investigação.

a realização de entrevistas seria um contributo imprescindível à consecução dos objetivos definidos.

Na primeira fase do trabalho foram realizadas entrevistas exploratórias. Estas permitiram “abrir pistas de reflexão, alargar e precisar os horizontes de leitura, tomar consciência das dimensões e dos aspetos de um dado problema, nos quais o investigador não teria decerto pensado espontaneamente” (Quivy & Campenhoudt, 2013, p. 79).

Para a escolha dos entrevistados foram escolhidas testemunhas privilegiadas, ou seja, “pessoas que, pela sua posição ação ou responsabilidades, têm um bom conhecimento do problema” (Quivy & Campenhoudt, 2013, p. 71), de que resultou a entrevista exploratória a Oficiais que desempenham funções com responsabilidades na área logística e/ou financeira e aos Oficiais pertencentes ao GTrab para a implementação do SNC-AP. Foram realizadas presencialmente e não foram estruturadas, pois permite que “o entrevistado fale livremente sobre o tema e sobre vários assuntos relacionados (Sarmiento, 2013, p. 34).

Já no que concerne ao trabalho empírico, foram realizadas entrevistas, considerando-se os procedimentos enunciados por Sarmiento (2013). Foi desenvolvido o guião de entrevista inicial semiestruturado<sup>27</sup>, o qual foi validado pela Professora Doutora Paula Santos, Capitão L. Malheiro, Capitão L. Gonçalves e o Capitão D. Regueira, obtendo-se a entrevista pré-definitiva.

Posteriormente, foi realizado o pré-teste à entrevista pré-definitiva à Chefe da Divisão de Controlo e Auditoria Interna (DCAI) e a um membro do GTrab com responsabilidades na componente logística, ambos pertencentes à amostra. Após as correções sugeridas obteve-se o guião de entrevista definitivo (Apêndice A.1).

Relativamente à realização das entrevistas, salienta-se o facto de serem classificadas por presencias quanto ao seu modo, asseverando assim, que todas as questões foram respondidas pela pessoa seleccionada, bem como a acuidade das respostas.

### **2.3.2 Inquérito por questionário**

O inquérito por questionário foi uma das técnicas adotadas na presente investigação, que deve ser “colocado ao público-alvo pertencente à amostra” (Sarmiento, 2013, p. 25) e permite “recolher os dados e a aplicação adequada de métodos de análise originam informações que se consubstanciam em resultados. Estes resultados são analisados comparados e comentados” (Sarmiento, 2013, p. 67).

---

<sup>27</sup> Foi utilizada esta estrutura porque permite uma maior flexibilidade da entrevista, possibilitando que o entrevistado exprima mais facilmente as suas opiniões, adicionadas questões e pedidos de esclarecimentos.

Para a escolha da população teve-se em consideração que as Seções de Recursos Logísticos e Financeiros (SRLF) e a Repartição de Administração de Recursos Internos (RARI) dependem tecnicamente da DRL e da Direção de Recursos Financeiros (DRF) e, entre as demais atribuições, cabe-lhe a gestão do património móvel e imóvel que lhes estão afetas (CARI, 2010). Assim, o questionário foi aplicado aos Chefes das SRLF da Secretaria-Geral da Guarda, dos Comandos Territoriais (CTer), Unidades Especializadas, de Representação, de Intervenção e Reserva e à RARI, doravante designados por Un, o que perfaz um total de 29 inquiridos.

Dado a especificidade do tema da investigação e à sua novidade, foi necessária a elaboração de um questionário, o qual teve subjacente o Capítulo 1. Para Sarmiento (2013, p. 94), o questionário deve ser submetido a um teste de coerência e validação tendo como objetivo “a otimização quanto aos objetivos, ao conteúdo e à forma”. Esta validação é realizada por “um painel constituído por especialistas no domínio técnico e/ou científico” (Sarmiento, 2013, p. 94).

Considerando a premissa referida, foram determinados dois critérios para a escolha do painel de validadores: pertencer ao GTrab para a implementação do SNC-AP na GNR e/ou ter formação em contabilidade. Desta forma o painel de validadores foi constituído pelos seguintes Oficiais: Tenente-Coronel (TCor) M. Pereira, Cap P. Marques, Cap J. Marques, Cap J. Gomes, Cap D. Regueira e Alf J. Évora.

Posteriormente aplicou-se o pré-teste ao Chefe da SRLF da Unidade de Intervenção e ao Adjunto do Chefe da SRLF do CTer de Lisboa, que permitiu “avaliar se o questionário está ajustado em termos de ordens das questões, do vocabulário e do significado destas” (Sarmiento, 2013, p. 95). Durante a realização do pré-teste contabilizou-se o tempo das respostas (em média 20 minutos) e procedeu-se a algumas alterações ao nível da reestruturação frásica das questões, obtendo-se o questionário final (Apêndice B.1).

A primeira parte do questionário tem como intuito a obtenção de dados sociométricos dos inquiridos. A segunda parte foi estruturada com questões abertas, fechadas e mistas. Foi elaborada uma questão aberta por forma a averiguar quais seriam os contributos para a plena implementação do normativo.

O questionário possui questões fechadas de resposta única, o que permite verificar se o inquirido se encontra perante um certo tipo de acontecimento. Foram elaboradas questões mistas para as questões sobre a tipologia de bens e o reconhecimento efetuado. O questionário possui questões de filtro, por forma a direcionar o inquirido ao longo do

questionário. Para melhor compreensão foi elaborado um fluxograma que pretende demonstrar o percurso lógico do inquérito por questionário (Apêndice B.2).

O inquérito por questionário foi realizado com recurso à *internet*, uma vez que se apresenta como a melhor alternativa para a obtenção de respostas, especialmente considerando a dispersão territorial dos inquiridos. O convite para responder ao mesmo foi realizado através do *e-mail* institucional (Apêndice B.3).

### 2.3.3 Análise documental

A análise documental baseia-se em “materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da investigação” (Prodanov & Freitas, 2013, p. 55), por exemplo: documentos oficiais, contratos, relatórios, entre outros. Para a presente investigação foram analisados os seguintes documentos:

- Inventários: classe 3 – inventários e ativos biológicos (2017), balanço de 2017 (Anexo A.1) e controlo de stocks – lista de materiais por tipo (referente ao dia 7 de março de 2018);
- Cauções: mapa 7.5.1. de operações de tesouraria – receita (2016, 2017, 1 de janeiro a 16 de março de 2018) e balancete (1 de janeiro a 16 de março de 2018);
- Património imobiliário – 8.2.8. mapa de imobilizado (referente ao dia 16 de março de 2018) e “Relatório: principais constrangimentos identificados na conta de gerência de 2016”.

## 2.4 Local e data da pesquisa e recolha de dados

A pesquisa e recolha de dados compreendeu-se entre novembro de 2017 e abril de 2018 e os locais para a recolha divergiram consoante o tipo de informação pretendida. Para a recolha de dados foi utilizada sobretudo a *internet*, nomeadamente artigos científicos e publicações inerentes ao tema em estudo, disponíveis em plataformas eletrónicas académicas, como o Repositório Científico de Acesso Aberto em Portugal e em Páginas Institucionais, em particular: a Ordem dos Contabilistas Certificados, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a Comissão de Normalização Contabilística e o Tribunal de Contas.

Complementarmente, foi realizada recolha de dados na Biblioteca da Escola da Guarda, na Biblioteca da Academia Militar e na Biblioteca da Universidade de Aveiro.

As entrevistas presenciais decorreram entre o dia 15 a 26 de março de 2018, no CARI. A recolha de dados, através do inquérito por questionário, foi feita através do *e-mail*

institucional, pelo que o inquérito esteve disponível para resposta entre o dia 8 de fevereiro e o dia 12 de março de 2018. No que tange à recolha de documentos contabilísticos, foi compreendida entre o período de janeiro e abril de 2018, através do GeRFiP.

## 2.5 Amostragem: composição e justificação

O processo de amostragem empregue na presente investigação variou conforme as técnicas e os métodos utilizados. Desta forma, foram distinguidas duas populações distintas. Relativamente aos inquéritos por questionário, a população foi constituída por todos os chefes das SRLF e RARI. Desta forma, foi realizado um censo ou recenseamento, cuja população correspondeu a todos os Chefes das áreas logística e financeira das Un, que perfaz um total de 29 Oficiais e Sargentos (Apêndice B.4).

Relativamente às entrevistas, a população é constituída pelos Oficiais que desempenham funções logísticas ou financeiras. Desta feita, recorreu-se a uma amostragem intencional, na qual são “deliberadamente escolhidos certos elementos da população para pertencerem à amostra, por serem os mais representativos da população” (Sarmiento, 2013, p. 84). Deste modo, foram realizadas entrevistas aos Oficiais que ocupam os cargos<sup>28</sup> que constam no Quadro n.º 2.

Quadro n.º 2 – Caracterização dos entrevistados

N.º	Posto	Função/Cargo <sup>29</sup>	Nome	Data	Horas	Local	Modo
E1	TCor	Subdiretora da DRF/ Chefe da DCAI	M. Pereira	15/03/2018	09h30min	CARI	Presencial
E2	Cap	GTrab	J. Gomes	15/03/2018	10h40min	CARI	Presencial
E3	Cor	Diretor da DRF	A. Bogas	19/03/2018	10h50min	CARI	Presencial
E4	TCor	Diretor da DIE	A. Pereira	20/03/2018	14h30min	CARI	Presencial
E5	TCor	Chefe da DP	H. Gomes	20/03/2018	14h30min	CARI	Presencial
E6	Cap	Adjunta da Chefe da RR	T. Faustino	23/03/2018	14h30min	CARI	Presencial
E7	Cap	Chefe da DAF/ GTrab	P. Marques	26/03/2018	09h30min	CARI	Presencial
E8	Major (Maj)	Chefe da DA e Chefe da RR	I. Bispo	26/03/2018	10h30min	CARI	Presencial

Fonte: Elaboração própria

<sup>28</sup> Para tal consideraram-se as atribuições das respetivas Direções e Divisões, previstas no Despacho n.º 4501/2010, de 15 de março; Despacho n.º 32021/2008, de 16 de dezembro e Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de dezembro. Considerando o Guião de entrevista e as funções desempenhadas pelos entrevistados no momento das entrevistas, certas questões do guião não foram colocadas, uma vez que não se inserem nas funções desempenhadas.

<sup>29</sup> Divisão de Infraestruturas (DIE); Divisão de Património (DP); Repartição de Registo (RR); Divisão de Administração Financeira (DAF); Divisão de Aquisições (DA).

## 2.6 Procedimentos de Recolha de Dados

No que concerne aos procedimentos adotados para a recolha de dados e respetiva análise, foram considerados vários aspetos, que se encontram expostos nos parágrafos seguintes. Relativamente aos inquiridos por questionário, privilegiou-se a confidencialidade e o anonimato dos inquiridos<sup>30</sup>. Os mesmos foram realizados com recurso à *internet* devido à sua “elevada taxa de respostas e baixo custo” (Sarmiento, 2013, p. 99), materializado através da plataforma *Survio.com*<sup>31</sup>.

No que tange às entrevistas, antes da realização das mesmas, procedeu-se ao envio de uma carta de apresentação e guião de entrevista. As entrevistas foram gravadas e tratadas com o consentimento dos entrevistados, constando a transcrição no Apêndice A.2. A plataforma GeRFiP foi essencial para a obtenção de informação contabilística, tal como: DF, balancete, extrato da classe 3 – Inventários e ativos biológicos e consulta de depósitos.

## 2.7 Programas informáticos utilizados

Para a consecução da presente investigação, as tecnologias de informação tiveram uma preponderância de relevo, procurando obter-se o máximo de rendimento de cada uma, consoante os objetivos propostos para a investigação.

No que tange à redação do RCFTIA foi empregue o *Microsoft Word*<sup>32</sup>, versão 2016 conjugado com o gestor de bibliografia, *Mendeley*, versão 1.17.13. Para a organização e análise bibliográfica foi utilizado o *NVivo*, versão 11 *Pro*.

A elaboração e emprego dos inquiridos por questionário foi realizado com recurso ao *Survio.com*<sup>33</sup>, versão paga. Seguidamente, foi conjugado o *Statistical Package for the Social Sciences Statistiscs* (SPSS), versão 25<sup>34</sup> da empresa *International Business Machines*, com o *Microsoft Excel*, versão 2016, possibilitando desta forma a análise dos dados.

Relativamente às entrevistas foi utilizado o *Nvivo*, versão 11 *Pro*, que permitiu estabelecer a conexão entre as respostas dos entrevistados, maximizando as conclusões

---

<sup>30</sup> A Questão n.º 3 – “Indique a Unidade em que desempenha funções”, tem como propósito a possibilitar o cruzamento de informação contabilística com as respostas dos inquiridos.

<sup>31</sup> Plataforma eletrónica que permite a realização de questionários *on-line*.

<sup>32</sup> Conforme Academia Militar (2016).

<sup>33</sup> Esta plataforma dispõe, de entre outras vantagens, a coleta de apenas uma resposta a partir de um dispositivo e limitar o acesso ao questionário a determinados endereços de *Internet Protocol*.

<sup>34</sup> O SPSS é um sistema de análise estatística e manuseamento de dados, num ambiente gráfico. A versão 25 é o mais recente produto do SPSS, que introduz a correção a um conjunto de problemas identificados em relação às versões anteriores.

obtidas. Por fim, foi ainda utilizado o programa *SmartDraw* 2016<sup>35</sup>, que permitiu a criação de organogramas e fluxogramas elaborados na redação da investigação.

## **2.8 Síntese do Capítulo**

A presente investigação adotou diferentes métodos e procedimentos para a consecução dos objetivos propostos. Como tal, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, bem como o método-inquisitivo. Quanto aos procedimentos, foram considerados os referidos por Prodanov e Freitas (2013), Quivy e Campenhoudt (2013) e Sarmento (2013).

A recolha de dados foi compreendida entre novembro de 2017 e abril de 2018, recorrendo-se a bibliotecas e plataformas eletrónicas. Foram realizadas 8 entrevistas a Oficiais, incluindo Oficiais do GTrab que desempenharam funções nas áreas em estudo, financeira e logística.

O inquérito por questionário foi aplicado à totalidade dos Chefes das SRLF e do RARI, obtendo-se 29 respostas. Posteriormente, procedeu-se à análise estatística em SPSS. A análise documental foi realizada através do GeRFiP, o qual permitiu obter informação contabilística financeira com muita relevância para a investigação, tal como balanço, classe 3, controlo de stocks, mapa de operações de tesouraria e o mapa de imobilizado.

---

<sup>35</sup> <https://www.smartdraw.com/>.

## CAPÍTULO 3 – APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 3.1 Introdução

Este capítulo visa a discussão dos resultados obtidos através do trabalho empírico. Foram utilizadas três fontes de informação: inquéritos por questionário, entrevistas e análise documental.

### 3.2 Inquérito por questionário

#### 3.2.1 Dados sociométricos

A primeira parte do inquérito por questionário visa a caracterização dos inquiridos. As Figuras n.ºs 3, 4 e 5 explanam graficamente os dados sociométricos dos inquiridos, quanto ao posto, Arma ou Serviço e habilitações literárias.

Denota-se que a população é constituída principalmente por TCor (35%), Cap (24%) e Maj (21%). A mesma é composta, maioritariamente, por Oficiais das Armas (Infantaria e Cavalaria), o que perfaz um total de 55% dos inquiridos. Os Oficiais e Sargentos de Administração representam 45% dos inquiridos. Quanto às habilitações literárias, verifica-se que a população é constituída principalmente por licenciados (48%) e mestres (28%).

Constatou-se que 48,3% dos inquiridos frequentaram unidades curriculares de Contabilidade na formação de base (Curso de Formação de Oficiais ou Curso de Formação de Sargentos). Por outro lado, da totalidade dos Chefes, apenas 24,1% responderam que frequentaram formação adicional na área da Contabilidade.

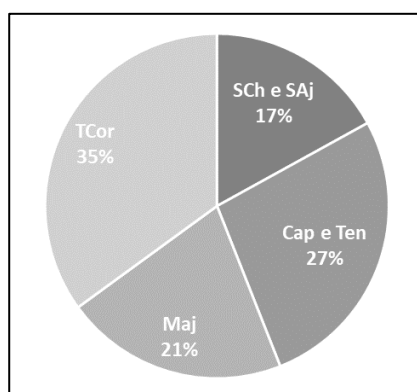


Figura n.º 3 – Posto dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

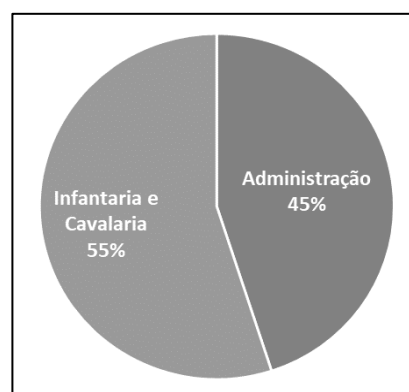


Figura n.º 4 – Quadro a que os inquiridos pertencem

Fonte: Elaboração própria

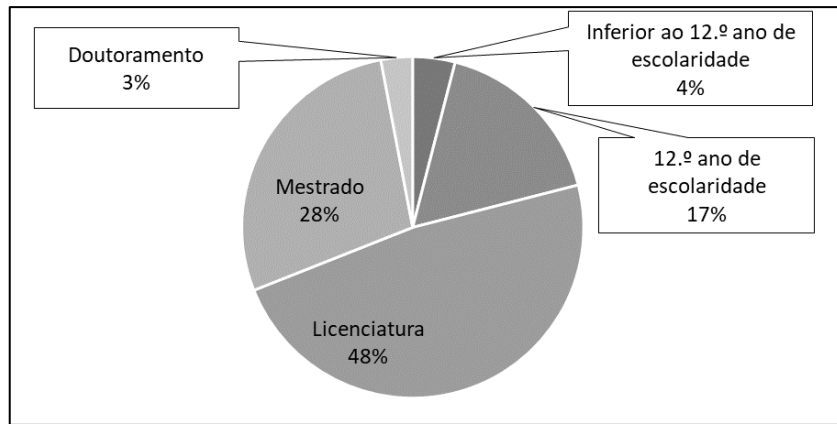


Figura n.º 5 – Habilitações literárias

Fonte: Elaboração própria

### 3.2.2 Questionário

A análise da segunda parte do inquérito por questionário será realizada de acordo com a seguinte ordem: reconhecimento de ativos, divulgação de ativos e constrangimentos para a implementação do SNC-AP.

#### 3.2.2.1 Reconhecimento de ativos

No âmbito do reconhecimento de ativos, foi realizado um conjunto de questões de forma a abordar as seguintes situações: inventários, bens aprendidos perdidos a favor do Estado e afetos à GNR, bens com declaração operacional, bens cedidos, legados e/ou doados e cauções.

No que tange ao reconhecimento de inventários em 2017, 17,2% dos inquiridos afirmam que a Un não efetuou reconhecimento de inventários. Questionaram-se os inquiridos sobre qual a tipologia de bens reconhecidos como inventários, sendo que para análise das respostas obtidas existiu a necessidade de as agrupar em sete tipologias: economato, combustível, munições, viaturas, armamento, outros bens duradouros (OBD)<sup>36</sup> e outros bens não duradouros (OBND)<sup>37</sup>. Na Tabela n.º 1 apresentam-se as tipologias de bens que foram indicados como tendo sido classificados em inventários.

<sup>36</sup> Foram considerados como OBD, os bens que se encontram mencionados no CIBE e que atualmente encontram-se no classificador complementar 2 – Cadastro e vidas úteis dos AFT, intangíveis e propriedades de investimento, cujo reconhecimento deve ser efetuado na classe 4 – investimentos, e a vida útil seja superior a 1 ano. Das respostas obtidas incluem-se os seguintes bens: ar condicionado, motores reconstruídos, projetor, máquinas fotográficas, termo acumuladores, motores para viaturas, eletrodomésticos e maquinaria.

<sup>37</sup> Foram considerados como OBND todos os demais que não se enquadram como OBD. Das respostas obtidas incluem-se os seguintes bens: palha, ração solípedes, consumíveis de impressão, fardamento, medicamentos e dispositivos médicos.

Tabela n.º 1 – Reconhecimento de inventários por tipologia

	Respostas	Percentagem (%)	Percentagem de casos <sup>38</sup>
Economato	15	31,30%	62,50%
Combustível	5	10,40%	20,80%
Munições	12	25,00%	50,00%
Viaturas	5	10,40%	20,80%
Armamento	4	8,30%	16,70%
OBD	5	10,40%	20,80%
OBND	2	4,20%	8,30%
Total	48	100,00%	200,00%

Fonte: Elaboração própria

Se relativamente a alguns bens, como o combustível e as munições a classificação como inventários não suscita questões (são até apresentados como exemplos na NCP 10), quanto a outros aquela classificação é dúbia, nomeadamente, ao nível do economato, das viaturas, do armamento, os OBD e alguns dos OBND. Considerando as missões da GNR<sup>39</sup>, não se verifica que a Guarda adquira viaturas, armamento ou OBD com o intuito de revenda.

Noutra perspetiva, ao confrontar as três tipologias de bens referidas, viaturas, armamento e OBD, com o controlo de stocks – lista de materiais por tipo (Tabela n.º 2) não se identifica a existência das classes de avaliação que possam enquadrar as tipologias de bens referidas pelos inquiridos.

Tabela n.º 2 – Controlo de stocks – lista de materiais por tipo

Classe de avaliação	Stock
Consumíveis de informática	254
Ferramentas e utensílios desgaste de rápido	2366
Livros e documentação técnica	16
Material de higiene, limpeza e conforto	142
Material de escritório	291
Matérias-primas	475
Medicamentos e artigos para saúde	2
Mercadorias	1818
Produtos acabados e intermédios	592
Produtos alimentares e outros	1103
Vestuário e artigos pessoais	311
Total Geral	7370

Fonte: Adaptado de GeRFiP

<sup>38</sup> Considera-se percentagem de casos a soma das percentagens das respostas às questões, mesmos quando os inquiridos selecionam mais do que uma opção de resposta.

<sup>39</sup> Previstas no art. 1.º da LOGNR.

Quando questionados sobre a utilização de bens apreendidos perdidos a favor do Estado 65,5% dos inquiridos afirmam que existem bens destes a serem utilizados pelas Un, de onde se destaca que 21% destes foram reconhecidos como inventários e 25% não foram reconhecidos (Tabela n.º 3).

**Tabela n.º 3 – Tipologia e reconhecimento dos bens apreendidos, com declaração de utilidade operacional, cedidos, doados e/ou legados**

	Bens apreendidos				Declaração de utilidade operacional				Bens cedidos, legados e/ou doados			
	AFT	Inventários	Não foi reconhecido	%	AFT	Inventários	Não foi reconhecido	%	AFT	Inventários	Não foi reconhecido	%
Viaturas	10	4	5	79%	2	3	5	71%	5	3	1	26%
Embarcações	2			8%		2	2	29%				
Material de informática	1	1	1	13%								
Imóveis										2	1	9%
Bens de cariz histórico										1		3%
Armamento									2	1		9%
Material informático									5	3		24%
Material de escritório										3	1	12%
Mobiliário									2	3	1	18%
<b>Total</b>	<b>13</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>24</b>	<b>2</b>	<b>5</b>	<b>7</b>	<b>14</b>	<b>14</b>	<b>16</b>	<b>4</b>	<b>34</b>
<b>%</b>	<b>54%</b>	<b>21%</b>	<b>25%</b>	<b>100%</b>	<b>14%</b>	<b>36%</b>	<b>50%</b>	<b>100%</b>	<b>41%</b>	<b>47%</b>	<b>12%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria

Quanto ao uso de bens com declaração de utilidade operacional, 24,1% dos inquiridos afirmam que a respetiva Un utiliza bens nesta condição. De acordo com os inquiridos, todos afirmaram que esses bens cumprem o critério de ativo. Denota-se que metade destes bens não foram reconhecidos na contabilidade.

Por fim, no que concerne aos bens cedidos, legados e/ou doados, 62,1% dos inquiridos afirmam que existem bens em alguma destas situações que estão a ser utilizados pela respetiva Un. Salienta-se que 47% destes bens foram reconhecidos como inventários e 12% não foram reconhecidos na contabilidade.

Considerando a Tabela n.º 3, quer ao nível dos bens apreendidos e dos bens com declaração de utilidade operacional, quer ao nível dos bens cedidos, legados e/ou doados, observa-se que as viaturas são a tipologia de bens com maior expressão. Quanto ao reconhecimento efetuado, de acordo com os inquiridos, mais de 1/3 dos bens foram reconhecidos como inventários e 1/3 dos bens não foram reconhecidos contabilisticamente.

Segundo os inquiridos, foram reconhecidos como inventário as seguintes tipologias de bens: viaturas, embarcações, material de informática, imóveis, bens de cariz histórico,

armamento e mobiliário. No entanto, considerando a missão da Guarda e a vida útil dos bens, estes devem ser reconhecidos na classe 4. Por outro lado, não é evidente que alguma destas tipologias de bens se enquadrem nas classes de mercadorias existentes no controlo de stocks (Tabela n.º 2).

Quando questionado se a Un possui contratos em que foi exigida uma caução pecuniária ou caução não pecuniária, a resposta foi maioritariamente negativa. Apenas 6,90% dos inquiridos afirmam que foi exigida caução pecuniária e os mesmos 6,90% afirmam que foi exigida caução não pecuniária. Dos inquiridos que exigiram caução, metade declaram que a mesma não foi reconhecida.

### **3.2.2.2 Coimas**

De acordo com os inquiridos, 69% das Un emitiram coimas contraordenacionais durante o ano de 2017. A estas Un foi-lhes questionado se “no âmbito das contas a receber, efetua algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR, decorrente dos autos emitidos pela Unidade”, observando-se que 80% das Un afirmam que efetuam algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento desta receita.

### **3.2.2.3 Constrangimentos para a implementação do SNC-AP**

Relativamente constrangimentos sentidos, foi pedido às Un que classificasse, numa escala de 1 a 5, qual o grau de dificuldade na transição do SNC-AP. Observou-se que a média das respostas atribui uma dificuldade de 3,28 àquela transição, com um desvio padrão de 0,649<sup>40</sup>.

Quanto às principais dificuldades sentidas na implementação do SNC-AP na Un, a falta de formação foi a dificuldade transversal referida pela maioria dos inquiridos (82,8%), , também, a falta de pessoal qualificado foi também apontada como uma grande dificuldade (55,2%), a par da falta de recursos humanos (44,8%) (Tabela n.º 4).

O sistema informático (GeRFiP) também foi considerado uma dificuldade significativa (31%). Quanto aos aspetos técnicos, como o reconhecimento e a mensuração de ativos e passivos representam 48,1% do total das respostas obtidas.

---

<sup>40</sup> “O desvio padrão é uma medida de dispersão e o seu valor reflete a variabilidade das observações em relação à média”(Lunet, Severo & Barros, 2006, p. 55). Considerando o valor obtido com a média, pode afirmar-se que é o desvio padrão é homogéneo.

Tabela n.º 4 – Principais dificuldades com a implementação do SNC-AP

	Respostas	Percentagem	Percentagem de casos
Falta de formação	24	31,60%	82,80%
Falta de pessoal qualificado	16	21,10%	55,20%
Falta de recursos humanos	13	17,10%	44,80%
Reconhecimento de ativos e passivos	6	7,90%	20,70%
Mensuração de ativos e passivos	8	10,50%	27,60%
Sistema informático (GeRFiP)	9	11,80%	31,00%
Total	76	100,00%	262,10%

Fonte: Elaboração própria

Quanto à questão sobre o que poderá contribuir para a plena implementação do SNC-AP na GNR, as respostas análogas foram agrupadas por forma a potencializar a análise. Denota-se que a formação/qualificação e o envolvimento e acompanhamento das Un constituem-se como o que mais poderá contribuir para a plena implementação do normativo, em particular a formação/qualificação (75,0%) (Tabela n.º 5).

Os inquiridos defendem a necessidade de um maior envolvimento e acompanhamento das Un (25%). No agrupamento “Outros” (14,3%) incluem-se as seguintes respostas: “difusão de normas de ação a tomar para implementar o SNC-AP”, “deve-se procurar desenvolver uma cultura contabilística à GNR” e “inventariação de todos os artigos e sua respetiva etiquetagem e colocação de mais militares de ADMIL nas SRLF”. Aproximadamente 10% dos inquiridos não fazem qualquer referência.

Tabela n.º 5 – Contributos para a implementação do SNC-AP

	Respostas	Percentagem	Percentagem de casos
Mais formação/qualificação	21	53,80%	75,00%
Mais recursos humanos	2	5,10%	7,10%
Simplicidade do sistema (GeRFiP)	2	5,10%	7,10%
Envolvimento e acompanhamento das Un	7	17,90%	25,00%
Outros	3	7,70%	10,70%
Nada a referir	4	10,30%	14,30%
Total	39	100,00%	139,30%

Fonte: Elaboração própria

### 3.4 Entrevistas

#### 3.4.1 Procedimentos de análise

Para a análise das entrevistas, foi realizada, inicialmente uma leitura vertical das mesmas<sup>41</sup>, o que permitiu efetuar a análise categorial. De seguida, procedeu-se a uma leitura horizontal das respostas obtidas<sup>42</sup>, permitindo evidenciar, classificar, agregar e categorizar as respostas. Assim, foi elaborada a diferenciação de segmentos, que possui as unidades de registo<sup>43</sup>, seguindo-se a sua associação às unidades de contexto<sup>44</sup> de acordo com a codificação alfanumérica e cromática das entrevistas (Apêndice A.3).

Seguidamente, foi elaborada a matriz das unidades de contexto e de registo por questão (Apêndice A.4). Foi elaborada a Tabela n.º 6, onde constam as categorias definidas, unidades de registo, Quantidade de Enumeração (QE) e os Resultado das Respostas (RResp). Desta feita, efetuou-se a análise quantitativa, através das unidades de registo e a análise qualitativa, através do cálculo das frequências das unidades de registo por segmento.

---

<sup>41</sup> “O objetivo desta leitura é permitir ao investigador compreender a substância e o sentido dos discursos, de modo a identificar o sistema de categorias a usar no tratamento” (Sarmiento, 2013, p. 52).

<sup>42</sup> “(...) consiste na leitura da resposta à primeira pergunta em todas as entrevistas e, assim sucessivamente, uma vez que o investigador pretende codificar as respostas” (Sarmiento, 2013, p. 52).

<sup>43</sup> “Trata-se de uma unidade de segmentação ou de recorte, que pode ser definida por uma palavra, uma expressão, uma frase ou um parágrafo de texto” (Sarmiento, 2013, p.54).

<sup>44</sup> “São segmentos do texto que contêm as unidades de registo e, portanto, de maiores dimensões do que a unidade de registo” (Sarmiento, 2013, p. 54).

Tabela n.º 6 – Análise qualitativa e quantitativa das entrevistas

Categorias	Unidades de registo	Entrevistados								QE	RResp (%)
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8		
Questão 1											
Dificuldades na transição	Existem constrangimentos	x	x	x	x	x	x	x	x	8/8	100%
	Ao nível da formação	x	x	x	x	x	x	x	x	8/8	100%
	As dificuldades são anteriores ao SNC-AP	x		x	x	x		x		5/8	63%
	É uma janela de oportunidade	x	x	x	x	x	x		x	7/8	88%
Questão 2											
Dificuldades na transição	O envolvimento, a formação e o GeRFiP são variáveis importantes	x	x	x	x	x	x	x	x	8/8	100%
	Para as Unidades não houve alterações significativas	x	x	x	x	x	x	x	x	8/8	100%
	Nesta fase da transição as Un não podem contribuir para a implementação	x		x	x	x		x		5/8	63%
Questão 3											
Coimas	O ativo contingente não é divulgado	x	N/A	x	N/A	N/A	N/A	x	N/A	3/3	100%
	Estão a ser realizados esforços	x	N/A	x	N/A	N/A	N/A	x	N/A	3/3	100%
Questão 4											
Coimas	As Un não efetuam qualquer registo	x	N/A	x	N/A	N/A	N/A	x	N/A	3/3	100%
Questão 5											
Reconhecimento de inventários	Não existem regras internas definidas	x	x	N/A	N/A	N/A	x		x	4/5	80%
	Não deve considerar-se apenas o valor dos bens	x	x	N/A	N/A	N/A	x	x	x	5/5	100%
	Deve considerar-se a tipologia dos bens	x	x	N/A	N/A	N/A	x	x	x	5/5	100%
Questão 6											
Reconhecimento de inventários	Existem itens classificados como inventários que não o deveriam ter sido	x	x	N/A	N/A	N/A	x	N/A	x	4/4	100%
	O reconhecimento não se encontra harmonizado		x	N/A	N/A	N/A	x	N/A	x	3/4	75%
Questão 7											
Reconhecimento de ativos	Nem todas as doações/legações estão reconhecidas	N/A	x	N/A	N/A	N/A	x	N/A	x	3/3	100%
	O processo deve ser desencadeado pelas Unidades	N/A	x	N/A	N/A	N/A	x	N/A		2/3	67%
Questão 8											
Reconhecimento de ativos	Não se encontram reconhecidas	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	x	N/A	x	2/2	100%
Questão 9											
Reconhecimento de ativos	São reconhecidos (perdidos a favor do Estado e afetos à GNR)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	x	N/A	x	2/2	100%
	Não são reconhecidos (declaração operacional)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	x	N/A	x	2/2	100%
Questão 10											
Mensuração do património imobiliário	Em grande parte, encontram-se mensurados por 1€	N/A	x	N/A	x	x	x	N/A	x	5/5	100%
Questão 11											
Mensuração do património imobiliário	A mensuração atual não reflete de forma atualizada e com fiabilidade	N/A	x	N/A	x	x	x	N/A	x	5/5	100%
	O principal constrangimento tem sido a falta de documentação	N/A	x	N/A	x	x	x	N/A		4/5	80%
	Estão a ser realizados esforços para a correta mensuração	N/A	x	N/A	x	x	x	N/A	x	5/5	100%

Tabela n.º 6 – Análise qualitativa e quantitativa das entrevistas (continuação)

Categorias	Unidades de registo	Entrevistados								QE	RResp (%)
		E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8		
Questão 12											
Reconhecimento e divulgação das cauções	Não são reconhecidas (cauções pecuniárias), nem divulgadas	x	N/A	x	N/A	N/A	N/A	x	x	4/4	100%

Fonte: Elaboração própria

### 3.4.2 Análise das entrevistas

#### 3.4.2.1 Reconhecimento de ativos

Quanto ao reconhecimento de ativos, foram realizadas seis questões, que abrangem: inventários, bens legados e/ou doados, bens cedidos, bens apreendidos perdidos a favor do Estado ou com declaração de utilidade operacional e cauções.

Relativamente aos inventários, verificou-se que 80% dos entrevistados afirmam que neste momento não existem normas internas neste âmbito, como evidenciado por E1 “atualmente não existem normas internas relativamente aos inventários e vão ter de existir (...) não há nenhuma norma interna sobre o que são bens duradouros, investimento e não duradouros”.

Durante as entrevistas foi evidente que o valor do bem não deve ser tomado de imediato como referência, devendo sim considerar a “criticidade e tipologia de bens que sejam reconhecidos” (E2). Daqui transparece que possa haver alguma confusão entre conceitos, uma vez que os critérios referidos devem ser aplicados aos bens inventariáveis (classificador económico) e não aos inventários.

Relativamente às auditorias e prestação de contas foi questionado se são encontrados itens classificados como inventários que não o devessem ter sido, verificando-se que todos os entrevistados afirmam que são encontrados. De acordo com E3 “esta questão relaciona-se com a falta de formação e falta de pessoal e é natural que o erro seja mais persistente do que aquilo que deveria de ser”.

À falta de formação e de regras internas, acresce a falta de uniformização no reconhecimento dos inventários, “estamos a dar os nossos passos, os armazéns estavam muito aquém daquilo que deveriam de estar, isto naturalmente reflete-se na conta de gerência. Neste âmbito as Un ainda não trabalham todas de igual forma” (E2). Estas três situações transparecem que de facto são existem tipologias de bens que não se enquadram no conceito de inventário, no entanto são reconhecidas com tal.

Relativamente aos bens legados e/ou doados conclui-se que são as Un que têm de desencadear o processo por forma a que estes ativos sejam reconhecidos contabilisticamente, “se elas não o fizerem nós não sabemos que esses bens existem” (E6). Neste sentido, todos os inquiridos afirmam que têm noção da existência de bens que não são se encontram reconhecidos. Na perspetiva das Un, 62,1% dos inquiridos afirmam que a Un possui bens cedidos, legados e/ou doados, dos quais 11,8% afirmam que esses bens não foram reconhecidos. Considerando estes bens e os critérios de reconhecimento, estes bens devem ser reconhecidos na contabilidade da GNR.

No que se refere aos bens cedidos, foi questionado se, no âmbito da NEP/GNR 4.9.11, de 4 de novembro de 2005, as viaturas cedidas por empréstimo à Guarda encontram-se reconhecidas na contabilidade. Concluiu-se que “quando os bens ainda não são da Guarda nós não o reconhecemos, apenas lhes atribuímos uma ordem interna por forma a imputar os custos” (E6).

No entanto, conforme o subcapítulo 1.3.1.2 – bens cedidos, legados e/ou doados, embora as viaturas apenas estejam afetadas à GNR, elas cumprem o conceito de ativo e os respetivos critérios de reconhecimento, o que implica o seu reconhecimento nas DF.

No que tange ao reconhecimento dos bens declarados perdidos a favor do Estado e afetados à GNR ou com declaração de utilização operacional, as respostas obtidas foram semelhantes à questão anterior. Quando o património que não se encontra afetado à GNR (declaração de utilização operacional), apenas são criadas ordens internas por forma a imputar os custos.

No caso dos bens declarados perdidos a favor do Estado e afetados à GNR “quando existe despacho do Exmo. Tenente-General Comandante-Geral os bens são reconhecidos na contabilidade, até que isso aconteça apenas são criadas ordens internas” (E6). Quanto a estes bens conclui-se que, à exceção das viaturas cujo processo é desencadeado pela DRL/Divisão de Manutenção e Transporte, são as Un que devem desencadear o processo por forma a que os bens sejam reconhecidos.

De acordo com os inquéritos por questionário, 65,5% das Un utilizam bens apreendidos perdidos a favor do Estado, dos quais 20,8% não se encontram reconhecidos. Por outro lado, 24,1% das Un possuem bens com declaração de utilidade operacional, dos quais 71,4% não foram reconhecidos na contabilidade.

Considerando os bens cedidos, doados e apreendidos e afetados à GNR verifica-se quer através das entrevistas, quer através dos questionários que nem todos são reconhecidos na

contabilidade, quanto aos bens com declaração operacional e cedidos no âmbito da NEP 4.9.11 verifica-se que não existe reconhecimento.

Por fim, no que se refere às cauções dos contratos celebrados, apurou-se transversalmente que, “aquilo que acontece atualmente é que as cauções ficam guardadas, mas não são nem reconhecidas nem divulgadas” (E7). “Eu penso que é muito pertinente começarmos a registar e neste momento está em estudo efetivamente o registo delas, sendo que em breve passaremos a registá-las” (E3).

Ao considerar as respostas obtidas através dos inquiridos e entrevistados, denota-se alguma incongruência, pois alguns inquiridos afirmam que as cauções encontram-se reconhecidas e divulgadas, o que se opõe ao constatado nas entrevistas. Esta perceção de que a Un realiza o registo contabilístico deve-se porque “para as Unidades o SGR/GNR é contabilidade, mas em termos de reconhecimento público, a receita só tem validade quando passa para o GeRFiP, que é o nosso sistema de contabilidade (...)” (E1).

#### **3.4.2.2 Mensuração do Património Imobiliário**

Quanto à mensuração do património imobiliário afeto à Guarda conclui-se que, de forma transversal, os entrevistados afirmam que na sua generalidade encontram-se mensurados por 1€. Esta mensuração deveu-se à adoção do GeRFiP, que para “aceitar o registo, todos os campos deveriam ser preenchidos, nomeadamente do valor patrimonial que teria de ser diferente de zero. Desta forma colocou-se o valor simbólico de 1€, considerando que em 2012 seria possível introduzir-se os valores dos imóveis de acordo com a caderneta predial, o que não veio a acontecer” (E4 e E5).

Já em relação à fiabilidade dessa mensuração, todos os entrevistados concordam que a mensuração atual não reflete de forma fiável e atualizada o património afeto à GNR. Embora seja referido que estão a ser realizados esforços para a correta mensuração, têm existido alguns constrangimentos. Nomeadamente “há imóveis que foram construídos através de protocolos e depois não são disponibilizadas informações sobre os mesmos. A DGTF, seria a entidade que deveria fazer regulação a esse nível, no entanto não existe um entendimento. Alguns dos imóveis não possuem cadernetas prediais, não existe uma base que diga qual é o VPT daquele imóvel e foram registados por um valor que não corresponde à realidade” (E2). Esta mensuração faz transparecer as evidências do Parecer da CGE, em que há imóveis do Estado mensurados por 1€.

Por outro lado, deve ter-se em consideração que “certamente irão surgir imóveis que estão afetos à Guarda, mas sem que existam documentos” (E4 e E5), ou seja, o que poderá significar que não se encontrem reconhecidos na contabilidade.

### **3.4.2.3 Divulgação de ativos**

No que se refere às coimas por contraordenações, todos os entrevistados afirmam que, atualmente, esse acompanhamento não acontece desde que a coima é levantada, de acordo com E3 “é lógico que há um registo, agora se há um registo a partir do momento em que se verifica a possibilidade de arrecadação da receita, nesse caso não”.

Neste momento, “aquilo que acontece é que o dinheiro é recebido no Posto, o militar do Posto deposita na Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública (IGCP)/conta da Un com um talão de depósito externo do tesoureiro, mas nem nesse momento o dinheiro é registado na contabilidade. Posteriormente, o IGCP transfere para uma conta IGCP da DAF e só a DAF é que vai integrá-lo no Tesouro” (E1).

Ao considerar o SNC-AP, embora as receitas das coimas sejam prováveis para a GNR, enquanto o seu desfecho for incerto, a GNR deve divulgar o ativo contingente até que esta seja praticamente certa (MF, 2015), divulgação esta que atualmente não é realizada. De uma forma transversal, todos os entrevistados consideram que este acompanhamento deverá ser regularizado, afirmando que já estão a ser desenvolvidos esforços nesse sentido.

Quanto ao eventual registo efetuado pelas Un é igualmente claro que estas não efetuam, pois “a Un faz o levantamento dos autos e envia para a ANSR” (E7). Na perspetiva dos inquiridos, obteve-se que, das Un que em 2017 emitiram autos contraordenacionais, 80% afirmaram que efetuam algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento desta receita, no entanto, de acordo com os entrevistados “este registo não existe ao nível das Un” (E3). De acordo com E1, esta situação não é exclusiva das coimas por infrações rodoviárias, verifica-se na generalidade das coimas levantadas pela GNR.

Conforme referido anteriormente, esta perceção deve-se ao facto de que as Un consideram que o SGRé/GNR é contabilidade, no entanto só os lançamentos efetuados em GeRFiP é que são considerados na contabilidade. Ou seja, embora as Un afirmem que efetuam acompanhamento destas receitas, a verdade é que não se encontra espelhado no GeRFiP e, portanto, não se encontra na contabilidade.

#### 3.4.2.4 Constrangimentos à implementação

Quando questionados sobre a existência de constrangimentos à implementação do SNC-AP na GNR, conclui-se que todos os entrevistados concordam que existem constrangimentos associados àquela implementação.

A falta de formação foi uma dificuldade comum referida pelos entrevistados. De acordo com E1, “os constrangimentos são de facto a falta de formação em contabilidade de todos os militares que trabalham na contabilidade”. Neste sentido E3 acrescenta ainda que “o facto de sermos poucos em quantidade que depois se reflete na qualidade, ao sermos poucos temos de abranger tudo”. Esta falta de recursos humanos é também notória nos inquéritos por questionário (44,80%).

De acordo com a revisão de literatura, alguns autores referem a necessidade de formação orientada aos técnicos e dirigentes, o que de facto não se verifica, uma vez que E2 refere que a única a formação que existe é a de *e-learning* ministrada pelo INA, formação esta que ainda se encontra a decorrer. Deve ainda considerar-se que esta formação está limitada a seis formandos, “(...) o processo de transição foi muito repentino, a transição decorreu sem que houvessem bases sólidas, quer ao nível da formação (...)” (E2). Por fim, E7 afirma que a falta de formação já é um problema anterior ao próprio SNC-AP e que naturalmente irá ser mais notório.

Ao nível da formação dos militares que estão nas Un verificou-se que “é primordial ensiná-los, eles tiveram alguma formação, mas resta saber se foi suficiente. Talvez não, face à complexidade do normativo” (E1). Neste sentido, de acordo com os inquiridos, a falta de formação é transversal em quase todas as Un (82,80%), também a falta de qualificações têm um peso expressivo (55,20%).

Foram enumerados pelos entrevistados outros constrangimentos à implementação, tais como: inexistência de uma unidade na Guarda que se dedique exclusivamente à contabilidade (E1), sucessivos adiamentos à implementação do SNC-AP (E2) e ao nível do GeRFiP (E6 e E8). Na opinião do E7, até ao momento a única alteração de relevo foi a alteração ao nível das contas (GeRFiP).

Conforme Jesus e Almeida (2017), há entidades cuja implementação do POCP ainda não foi complementarmente consolidada o que implicará maiores desafios na implementação do SNC-AP. Esta opinião foi demonstrada por 63% dos entrevistados, “a GNR ainda não estava a funcionar em pleno à luz do POCP, quanto mais no SNC-AP que traz um conjunto de alterações (...). Temos de dominar o POCP para depois entrarmos no SNC-AP” (E1).

Não obstante as dificuldades para a implementação do SNC-AP, 88% dos entrevistados afirmam que a sua implementação constitui uma oportunidade para a GNR, pois “nós percebemos que o SNC-AP era um desafio, mas seria também uma janela de oportunidade, quer para efetuar correções da contabilidade da Guarda, bem como para o Quadro de Administração Militar, devido à sua complexidade e alterações estruturais da contabilidade” (E3).

Todos os entrevistados consideram que o envolvimento das Un, a formação e o GeRFiP são variáveis muito importantes na implementação do normativo. De acordo com E1, “têm muita influência, porque na verdade quem lança os movimentos no GeRFiP são as Un e é claro que se eles trabalharem bem é meio caminho para os mapas contabilísticos estarem bem, se eles estiverem todos a trabalhar mal e com falta de formação é impossível um Órgão central fazer todas as correções”. Para E7, embora sejam variáveis importantes “atualmente a Guarda só está a fazer a implementação do SNC-AP à luz do GeRFiP”.

Para os entrevistados, com a transição para o SNC-AP não existiram alterações substanciais para as Un, “(...) uma vez que o GeRFiP (eSPap) realizou o trabalho quase todo nesta fase. O *layout* do GeRFiP é o mesmo, mas por detrás foi feita toda a parametrização do SNC-AP” (E1), desta forma as Un ainda não perceberam quais as alterações decorrentes do SNC-AP. Assim “aquilo que vinha do passado continua a ser feito de igual forma, o GeRFiP está parametrizado para que os registos contabilísticos sejam convertidos em SNC-AP” (E3).

E7 acrescenta ainda que, embora as Un não tenham “qualquer participação na implementação do normativo, no entanto deveriam começar a análise do manual de implementação e principalmente do SNC-AP, por forma a compreender conceitos e para assim que entrar o GeRFiP 4.0 saberem o que é que vai acontecer”.

No entanto, apesar da parametrização e dos procedimentos a adotar pelas Un serem os mesmos, através dos inquéritos por questionários, o sistema informático apresenta-se como uma dificuldade referida por 11,80% das Un, o que faz transparecer que as dificuldades ao nível do GeRFiP são anteriores à implementação do atual normativo.

Relativamente ao envolvimento das Un para a implementação do normativo, 63% dos entrevistados afirmam que as Un não podem contribuir, pelo menos nesta fase. No âmbito da recolha de informação sobre o património imobiliário, “fizemos a tentativa de envolver as Unidades, algumas prestaram-nos algumas informações, no entanto, ficou muito aquém do que seria necessário” (E4 e E5).

Por outro lado, 25% dos inquiridos consideram que o envolvimento e o acompanhamento das Un podem contribuir para a implementação do SNC-AP. Quanto à literatura, nomeadamente por Teixeira (2016), é referido que deve haver um envolvimento de todos os intervenientes.

### **3.5 Análise documental**

#### **3.5.1 Inventários**

Após a obtenção da informação referente à classe 3, através do GeRFiP, as mesmas foram tratadas, permitindo a elaboração das Tabelas n.ºs 7 e 8. Desde logo verifica-se que, em 2017 foram adquiridos inventários no valor de 14.546.962,07€, distribuídos por 31 centros financeiros, ou seja, todas as Un, bem como a Divisão de Aquisições e Reserva reconheceram bens como inventários. Daqui contrapõe-se o facto de haver Un que afirmam que em 2017 não foram reconhecidos inventários.

Por outro lado, e tendo em conta algumas das tipologias de bens que os inquiridos afirmam reconhecer como inventários (viaturas, armamento e OBD), estas não se encontram reconhecidas como tal no controlo de stocks (Tabela n.º 2).

Quanto à análise do controlo de stocks, verifica-se a existência de algumas classes de avaliação que levantam dúvidas, tais como: ferramentas e utensílios de desgaste rápido e material de escritório.

Ao considerar as duas classes de avaliação mencionadas com as notas de enquadramento do PCM, em particular com a conta 6231 – peças, ferramentas e utensílios de desgaste rápido e 6233 – material de escritório, verifica-se que os bens devem ser registados como gastos. Desta forma constata-se a existência de classes que se encontram reconhecidas como inventários quando deveriam ser gastos.

As três situações abordadas, – rúbricas, tipologia de bens que os inquiridos afirmam que são inventários e a análise da Tabela n.º 2 –, vão de encontro à “falta de formação e falta de pessoal e é natural que o erro seja mais persistente do que aquilo que deveria de ser” (E3). Isto implica que por vezes sejam reconhecidos ativos como inventários sem que estes o sejam.

A GNR parece reconhecer como inventários bens que não se qualificam como tal, apesar de serem inventariáveis e passíveis de controlo. No que respeita aos consumíveis, há que atender à nota de enquadramento à conta 623 – materiais de consumo:

“Se, em casos excepcionais, existirem no final do período de relato materiais de consumo em armazém de valor relevante<sup>45</sup>, os gastos originalmente registados nesta conta devem ser transferidos para a conta 281 – Gastos a reconhecer, em obediência ao regime do acréscimo (...) por exemplo, material de escritório, peças, material de limpeza” (MF, 2016, p 2191).

Tabela n.º 7 – Inventários reconhecidos por centro financeiro

Centro Financeiro	Montante, em Euros
0	11.597.349,38 €
Centro Clínico	514.872,22 €
CTer Açores	5.175,85 €
CTer Aveiro	66.526,66 €
CTer Beja	13.734,89 €
CTer Braga	26.656,84 €
CTer Bragança	20.856,70 €
CTer Castelo Branco	12.000,75 €
CTer Coimbra	73.352,01 €
CTer Évora	68.771,17 €
CTer Faro	53.479,25 €
CTer Guarda	17.741,10 €
CTer Leiria	33.865,13 €
CTer Lisboa	24.273,94 €
CTer Madeira	4.062,95 €
CTer Portalegre	8.483,69 €
CTer Porto	101.188,73 €
CTer Santarém	22.732,59 €
CTer Setúbal	44.670,98 €
CTer Viana Castelo	6.045,88 €
CTer Vila Real	11.454,87 €
CTer Viseu	9.060,29 €
Divisão de Aquisições	1.205.431,94 €
Escola da Guarda	65.477,75 €
Secretaria Geral-Guarda	6.872,34 €
Un Ação Fiscal	4.274,29 €
Un Apoio Geral	90.353,12 €
Un Controlo Costeiro	3.061,91 €
Un de Intervenção	139.992,38 €
Un Nacional de Trânsito	4.916,39 €
USHE	290.226,08 €
Total	14.546.962,07 €

Fonte: Adaptado de GeRFiP

Tabela n.º 8 – Inventários reconhecidos por classificação orçamental

Rúbrica orçamental	Montante, em Euros
D.02.01.01.00.00	28.656,55 €
D.02.01.02.A0.00	384.836,32 €
D.02.01.02.B0.00	75.451,12 €
D.02.01.02.C0.00	8.609,68 €
D.02.01.03.00.00	4.698,60 €
D.02.01.04.00.00	82.258,49 €
D.02.01.05.00.00	369,28 €
D.02.01.06.00.00	1.571,43 €
D.02.01.07.00.00	1.044.512,72 €
D.02.01.08.A0.00	88.547,47 €
D.02.01.08.B0.00	34.374,17 €
D.02.01.08.C0.00	86.267,80 €
D.02.01.09.00.00	246.669,99 €
D.02.01.11.00.00	201.352,27 €
D.02.01.12.A0.00	18.413,51 €
D.02.01.13.00.00	1.043,21 €
D.02.01.14.00.00	4.325,75 €
D.02.01.15.00.00	77.823,64 €
D.02.01.17.00.00	29,10 €
D.02.01.19.00.00	172,20 €
D.02.01.21.A0.00	- 241,68 €
D.02.01.21.A0.A0	350.414,80 €
D.02.01.21.A0.B0	85.222,11 €
D.02.01.21.B0.00	81.106,57 €
D.02.01.21.C0.00	8.980,71 €
D.02.02.03.A0.00	11,40 €
D.02.02.03.B0.00	34.110,98 €
D.02.02.13.00.00	- €
D.02.02.21.00.00	24,50 €
S.33	11.597.349,38 €
Total	14.546.962,07 €

Fonte: Adaptado de GeRFiP

### 3.5.2 Reconhecimento das Cauções

Relativamente ao reconhecimento das cauções pecuniárias, uma vez que se trata de uma operação de tesouraria deverá estar refletida no mapa de operações de tesouraria – receita (Anexo A.2). Observando o referido Mapa entre o período de 2016 até ao dia 16 de

<sup>45</sup> “Considera -se que os materiais não consumidos em armazém têm um valor materialmente relevante quando corresponderem a mais de 25% do valor adquirido no período, para cada categoria de material considerada individualmente” (MF, 2016, 2191).

março de 2018, observa-se que na conta “Recebimento de Cauções” não se encontram quaisquer valores inscritos.

Por outro lado, através dos inquéritos por questionário, verificou-se a existência de Un que afirmam que as cauções são registadas contabilisticamente, no entanto, e face à evidência documental e das entrevistas, constata-se que não são reconhecidas.

### **3.5.3 Mensuração do Património imobiliário**

De acordo com o Relatório – Principais constrangimentos identificados na Conta de Gerência 2016 da GNR, um dos aspetos identificados foi a necessidade de atualizar os “valores conforme a caderneta predial e proceder da mesma forma para os edifícios/imóveis” (GNR, 2017b, p. 3).

No mapa de imobilizado constam todos os AFT da Guarda, nomeadamente os 521 terrenos e outras construções que lhes estão afetos. No mesmo documento encontra-se a mensuração destas propriedades, podendo observar que dos 521 terrenos e outras construções, 472 encontram-se mensurados pelo valor de 1€, ou seja, aproximadamente 90% das casas de função e guarnição, postos territoriais, carreira de tiro, entre outros, estão mensurados por um valor simbólico. Estes dados corroboram os entrevistados, que afirmam que a mensuração atual não representa de forma fiável nem atualizada o valor do património imobiliário.

A dificuldade em mensurar o património imobiliário já foi identificada pela literatura, nomeadamente pela DGTF e pelo TdC. Através das entrevistas e da análise documental constata-se que existem dificuldades na mensuração do património imobiliário que está afeto à GNR, bem como a existência de património mensurado por valores simbólicos, quando estes deveriam estar mensurados ao custo depreciado ou de acordo com o VPT.

## **3.6 Síntese do capítulo**

Com a adoção de inquéritos por questionário, entrevistas e análise documental foi possível comparar e complementar os dados obtidos, o que sem dúvida, possibilitou fortalecer as conclusões alcançadas. De uma forma geral, denota-se que a GNR possui desafios que já decorrem do anterior normativo, os quais serão destacados com a implementação do novo normativo.

Das situações analisadas, verificou-se que existem ativos, como por exemplo bens com declaração de utilidade operacional, cujo reconhecimento contabilístico não existe, no

entanto, esses bens satisfazem a definição de ativo e os respetivos critérios de reconhecimento, os quais devem ser reconhecidos na contabilidade. Por outro lado, foram reconhecidos em 2017 bens como inventários quando os mesmos não satisfazem a definição de inventário.

A mensuração do património imobiliário afeto à GNR, á semelhança do referido pelo Parecer da CGE, encontra-se mensurado por valores simbólicos, os quais não traduzem o verdadeiro valor dos mesmos. Denota-se que atualmente não é possível a divulgação de todos os ativos contingentes, no caso em estudo, as coimas que são emitidos pela GNR. Por fim, verificou-se a existência de um conjunto de constrangimentos à implementação, de salientar a formação e de qualificação, falta de recursos humanos e dificuldade ao nível dos sistemas informáticos (GeRFiP).

## CAPÍTULO 4 – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 4.1 Caminho percorrido

O presente RCFTIA procurou analisar quais os principais desafios subjacentes à adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana.

Este foco da investigação foi motivado pela atual implementação do normativo na GNR e os desafios que se perspetivaram. No entanto, a investigação sobre estes desafios só é relevante e objeto de estudo pelo facto de não existirem respostas cabais na literatura e como tal, a investigação foi conduzida no sentido de identificar e analisar quais os principais desafios para a GNR.

### 4.2 Verificação das hipóteses de investigação

Por forma a responder às questões derivadas, as hipóteses formuladas no início da investigação carecem de ser verificadas, sendo passíveis de serem confirmadas ou refutadas. Considera-se que a hipótese é verificada se, através de pelo menos uma das técnicas utilizadas para a sua verificação, confirmar a hipótese. Caso nenhuma das técnicas utilizadas permitir a corroboração (ou verificação) da hipótese, considera-se que a hipótese é refutada (ou rejeitada).

Relativamente à **Hi<sub>1</sub>** – **“Existem ativos que cumprem os critérios de reconhecimento previstos no SNC-AP que não se encontram reconhecidos pela GNR”**, a hipótese foi verificada, pois os inquéritos por questionários, as entrevistas demonstram a existência de ativos que não são reconhecidos quando o deveriam ser.

Através dos inquéritos por questionário verificou-se que existem bens apreendidos, bens com declaração de utilidade operacional, bens cedidos, legados e/ou doados e cauções pecuniárias que não se encontram reconhecidas na contabilidade.

Já de acordo com as entrevistas, todos os entrevistados afirmam que existem bens doados e legados, bens apreendidos a favor do Estado e afetos à GNR, que não se encontram reconhecidos na contabilidade. Verificou-se que existem bens apreendidos, bens com declaração de utilidade operacional, bens cedidos, legados e/ou doados e cauções pecuniárias que não se encontram reconhecidas na contabilidade. Quanto ao reconhecimento das

cauções, quer através das entrevistas quer através da análise documental, constata-se que não se encontram reconhecidas na contabilidade.

No que respeita à **Hi<sub>2</sub>** – “**Encontram-se reconhecidos pela GNR ativos que não cumprem os critérios de reconhecimento previstos no SNC-AP**”, verificou-se a existência de bens reconhecidos como inventários sem que o sejam, portanto, a **Hi** é verificada.

Considerando as entrevistas realizadas, constata-se que os entrevistados têm conhecimento sobre a existência de bens que são reconhecidos como inventários sem que estes cumpram a definição. No mesmo sentido, através da análise da classe de inventários denotou-se a existência de certos bens, tais como as ferramentas e utensílios de desgaste rápido e material de escritório, cuja classificação económica não se enquadra na classe de inventários.

De acordo com as entrevistas, alguns dos fatores que podem contribuir para estes equívocos no reconhecimento são: a falta de formação, a falta de normas internas e a falta de uniformização para o reconhecimento de inventários.

Quanto à **Hi<sub>3</sub>** – “**Existem imóveis que não cumprem os critérios de mensuração previstos no SNC-AP**”, foi verificada, quer através das entrevistas, quer através da análise documental.

Todos os entrevistados afirmam que a generalidade do património imobiliário afeto à GNR encontra-se mensurado por 1€ e que esse valor não reflete o verdadeiro valor desse património. Os entrevistados explicam que tal mensuração justifica-se com a adoção do GeRFiP, onde foram introduzidos valores simbólicos para a aceitação do sistema, no entanto estes valores não foram corrigidos, e atualmente, a falta de documentação tem sido uma dificuldade à correta mensuração do património imobiliário.

Por outro lado, através da análise do mapa de imobilizado constatou-se que aproximadamente 90% dos terrenos e outras construções afeta à GNR encontram-se mensuradas por 1€.

Atendendo à **Hi<sub>4</sub>** – “**A GNR não se encontra em condições de divulgar todos os ativos contingentes**”, considera-se que foi verificada.

Através dos inquéritos por questionários constatou-se que 80% das Un que emitem coimas por infrações rodoviárias efetuam algum tipo de registo contabilístico para a receita da GNR. Este facto foi comparado com as entrevistas, no qual verificou que as Un apenas levantam a coima e fazem a transferência para a ANSR. Foi apontada como justificação o

facto de que para as Un o SGRé/GNR ser a contabilidade, no entanto para a GNR a contabilidade encontra-se espelhada através do GeRFiP e não pelo SGRé/GNR.

Ao nível central (DRF), foi transversal aos entrevistados que a GNR apenas efetua o reconhecimento desta receita aquando da receção da transferência da ANSR, ou seja, não existe informação sobre o ativo contingente entre o momento em que o processo é instruído pela a ANSR e o momento em que tal receita seja praticamente certa. Assim, não se dispõe de informação que possibilite a sua divulgação.

No que concerne à **Hi<sub>5</sub>** – “**A formação é percecionada como um importante constrangimento à implementação do SNC-AP**”, foi verificada através dos inquéritos por questionário e das entrevistas.

Através dos inquéritos por questionário constata-se que 82,80% enunciam a falta de formação como uma dificuldade e a falta de pessoal qualificado 55,20%. No mesmo sentido, obteve-se que 75% dos inquiridos referem que mais formação/qualificação permitiria melhorar o processo de implementação do SNC-AP na GNR.

Ao nível das entrevistas, por um lado, todos os entrevistados destacam a falta de formação como um importante constrangimento e como um fator importante à implementação do normativo e por outro lado, 63% referem que esta falta de formação já existia com o POCP.

### 4.3 Resposta às perguntas derivadas da investigação

Após a verificação das hipóteses, apresentam-se agora as respostas às perguntas derivadas. Relativamente à PD<sub>1</sub> – “**A GNR reconhece todos os ativos de acordo com os critérios definidos no SNC-AP?**”, importa referir que foram analisadas um conjunto de situações que se constituíram como as mais pertinentes. Deste modo denota-se que existem ativos cujo reconhecimento não é efetuado, tais como os bens declarados perdidos a favor do Estado e afetos à GNR e os bens doados e/ou legados.

Noutras situações o ativo não é reconhecido, em particular, nas seguintes situações: cauções pecuniárias, bens com declaração de utilidade operacional e as viaturas cedidas no âmbito das NEP/GNR 4.9.11. Em relação aos bens anteriormente referidos, de acordo com as entrevistas, quando os bens não são afetos à GNR estes não são reconhecidos.

Relativamente à PD<sub>2</sub> – “**A GNR tem reconhecidos ativos que não cumpram os critérios definidos no SNC-AP?**”, e em consonância com a Hi<sub>2</sub>, verificou-se que são reconhecidos como inventários, bens que cumprem a definição prevista. Apurou-se que os

entrevistados pertencentes ao CARI, têm conhecimento de que estas situações existem. De facto, através da análise documental foram detetadas algumas destas.

Por outro lado, talvez devido à falta de formação, algumas das respostas obtidas através dos inquéritos por questionários são incongruentes, uma vez que afirmam que foram reconhecidos como inventários, nomeadamente: viaturas, armamento, OBD, imóveis e mobiliário. De acordo com a análise documental, estes bens não aparentam estar reconhecidos como inventários. Estas incongruências podem ter como origem a falta de formação. O que não deixa de ser uma preocupação, porque, tal como referido, “são as Un que fazem os registos contabilísticos e não será possível a correção de todos de forma central” (E1).

Quanto à PD<sub>3</sub> – “**A GNR mensura os imóveis de acordo com o definido no novo normativo?**”, de acordo com o SNC-AP os imóveis devem ser mensurados de acordo com custo ou custo depreciado. Na transição, a CNC permite que, quando esses valores não representem com fiabilidade e de forma atualizada o valor dos imóveis, as entidades podem mensurar aqueles imóveis de acordo com o VPT.

Com as entrevistas e análise documental constatou-se que, a generalidade dos imóveis afetos à GNR, encontram-se mensurados sem qualquer base de mensuração definida pelo SNC-AP. Aproximadamente 90% dos imóveis afetos à GNR estão mensurados pelo valor simbólico de 1€. Este valor serviu para o GeRFiP aceitar o registo contabilístico dos mesmos.

Assim sendo, verifica-se que a GNR não efetua a mensuração dos imóveis de acordo com as bases de mensuração previstas pelo novo normativo.

No que tange à PD<sub>4</sub> – “**A GNR encontra-se em condições de divulgar todos os ativos contingentes?**”, em consonância com a Hi<sub>4</sub>, relativamente às coimas do Código da Estrada, a GNR efetua o reconhecimento das mesmas aquando da transferência da ANSR, ou seja, não existe qualquer registo contabilístico entre o momento em que a mesma é levantada até a transferência. De acordo com o SNC-AP, a mesma deve ser divulgada durante esse período, findo o qual, caso o mesmo se efetive, a GNR deve reconhecê-lo.

No entanto, a falta de informação que permita a divulgação dos ativos contingentes não é exclusiva das coimas por infração rodoviária, esta é transversal nas coimas levantadas pela GNR, facto este que foi verificado através das entrevistas e da análise documental.

No âmbito da PD<sub>5</sub> – “**Quais se percecionam ser os principais constrangimentos à implementação do SNC-AP?**”, a formação será certamente um dos principais constrangimentos, quer da perspetiva das Un, quer dos entrevistados, os quais pertencem a

um Órgão central. No entanto, este constrangimento não é decorrente do novo normativo, uma vez que existem evidências de que a falta de formação já se fazia sentir no decorrer da aplicação do POCP. Através dos inquéritos por questionário e das entrevistas foi possível perceber outros possíveis constrangimentos, nomeadamente a falta de envolvimento entre as SRLF e o Órgão de que dependem tecnicamente, o GeRFiP e a falta de uma unidade na Guarda que se dedique exclusivamente à contabilidade.

Quanto ao envolvimento, a literatura refere a necessidade de envolver dirigentes e técnicos. A mesma visão é partilhada pelas Un, uma vez que 25% estas defendem a necessidade de acompanhar e de as envolver. Por oposição, de acordo com aproximadamente 63% dos entrevistados, nesta fase, as Un não podem contribuir para a implementação.

Relativamente ao GeRFiP, é notória a dificuldade transversal entre os entrevistados e inquiridos, sendo possível denotar que algumas destas podem advir antes mesmo da própria implementação do SNC-AP.

Por fim, e de acordo com E1 não existe nenhuma unidade na Guarda que se dedique exclusivamente à contabilidade que “agregue toda a informação e identifique as principais ações ao nível das contas e alterações que o SNC-AP veio trazer face ao POCP (...) difundir normas internas de contabilidade”. A criação de uma unidade deste cariz é reforçada pela extinção do GTrab para a implementação do SNC-AP na GNR, numa fase em que o normativo ainda se encontra em implementação.

#### **4.4 Resposta à Pergunta de Partida e ao Objetivo da Investigação**

Após a verificação das hipóteses e consequente resposta às perguntas derivadas, é possível responder à pergunta de partida: “Quais os principais desafios subjacentes à adoção do SNC-AP na GNR?”, bem como ao Objetivo Geral da investigação.

Do estudo realizado foi possível concluir que a GNR ainda não se encontra em condições de elaborar o seu balanço de abertura, não tendo assegurado, ainda, todas as condições necessárias para a transição para o SNC-AP. Assim, a investigação permitiu perceber que a GNR não está em condições de, nomeadamente:

- 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;

- 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;
- 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 VPT;
- Divulgar os ativos contingentes relativos a coimas – atualmente a GNR divulga os ativos contingentes decorrentes das coimas por infrações rodoviárias, situação que é extensível às restantes coimas aplicadas pela GNR.

Considerando que, à data, a GNR não possui o balanço de abertura elaborado, considera-se que a presente investigação se torna oportuna, uma vez que identifica desafios e situações que podem ser corrigidas na elaboração do balanço de abertura. Desta feita, considera-se que os objetivos propostos para a investigação foram alcançados.

#### **4.5 Limitações da investigação**

Ao longo do presente RFCTIA foram encontradas diversas dificuldades e limitações, algumas das quais devem ser salientadas pelo seu impacto na investigação. A primeira dificuldade e limitação deve-se à restrição dos desafios para a implementação do SNC-AP na GNR.

Durante a fase empírica, em particular na obtenção de dados através do GeRFiP, houve alguma dificuldade na obtenção dos mesmos, uma vez que a interação com o GeRFiP aconteceu pela primeira vez durante o atual ano letivo e de forma superficial durante o estágio, o que criou bastantes dificuldades para a obtenção dos dados pretendidos.

Ainda relativamente à fase empírica, importa referir que houve a tentativa de realizar entrevista ao Diretor da DRL, no entanto a realização da mesma não foi possível, facto este que se considera como uma limitação. Por fim, considera-se que seria de todo pertinente a análise do balanço de abertura e a sua comparação com a investigação realizada, no entanto, à data não se encontra elaborado.

#### **4.6 Recomendações e investigações futuras**

Findo o RCFTIA, considera-se oportuno referir algumas das consequências práticas e sugestões no âmbito da investigação realizada, bem como realizar algumas propostas para futuras investigações.

Considera-se pertinente a análise mais detalhada relativamente ao património afeto à GNR, dado que durante a investigação surgiram indícios de que nem todos os imóveis se encontram reconhecidos contabilisticamente, devendo-se em parte à falta de documentação, protocolos antigos, afetação entre entidades públicas e outras situações.

Uma vez que o SNC-AP é consistente nas IPSAS, seria relevante a realização de um estudo comparativo sobre a divulgação dos ativos contingentes entre a GNR e outras entidades públicas nacionais e internacionais que efetuam o levantamento de coimas, como por exemplo a Polícia de Segurança Pública e as congéneres *Gendarmerie*.

A implementação do SNC-AP ainda se encontra numa fase transitória, o que pode levar ao surgimento de novos desafios além dos investigados. Com esta perspetiva de desafios futuros considera-se como uma limitação à investigação.

Em breve será implementado o GeRFiP 4.0, esta nova versão trará certamente muitas alterações face à atual solução intermédia (GeRFiP 3.1), como tal, sugere-se o estudo sobre as vantagens, constrangimentos e o impacto da utilização desta nova versão na GNR.

Um dos objetivos do SNC-AP é a melhoria da informação contabilística, neste sentido sugere-se o estudo do impacto na posição financeira da GNR resultante da adoção do SNC-AP.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Academia Militar. (2015). Norma de Execução Permanente (NEP) n.º 520/4.ª de 11 de maio. *Trabalho de Investigação Aplicada*.
- Academia Militar. (2016). Norma de Execução Permanente (NEP) n.º 522/1.ª de 20 de janeiro. *Normas Para a Redação de Trabalhos de Investigação*.
- Assembleia da República [AR] (2007). Lei n.º 63/2007 de 6 de novembro: Aprova a Orgânica da Guarda Nacional Republicana (LOGNR). *Diário da República*, 1ª série, n.º 213, 8043-8051.
- 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*, 1ª série, n.º 250, 5538-(244)-5538-(253).
- Assembleia da República [AR] (2017). Lei n.º 43/2017 de 14 de junho: altera o Código Civil aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344 de 25 de novembro de 1966. *Diário da República*, 1ª série-A, n.º 114, 2996-3007.
- Instituto dos Mercados Públicos, do Imobiliário e da Construção [IMPIC] (2018). Contratos Celebrados Pela Guarda Nacional Republicana. In *Portal Base.Gov*. Acedido a 1 de março de 2018, em <http://www.base.gov.pt/Base/pt/ResultadosPesquisa?type=entidades&query=texto%3D600008878>
- Comando da Administração dos Recursos Internos [CARI] (2010). Despacho n.º 20-B/10-OG de 30 de novembro. *Ordem à Guarda*, 1ª série, n.º 22.
- 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*. Acedido a 28 de novembro de 2016, em [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs\\_originais/Linhas\\_Orientadoras\\_SNCAP.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf)
- Comissão de Normalização Contabilística [CNC] (2016). Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) – Manual de Implementação Versão 1. In *Portal da Comissão de Normalização Contabilística*. Acedido a 28 de novembro de 2016, em [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/%5CSNC\\_AP%5CMANUAL\\_DE\\_IMPLEMENTAÇÃO\\_SNC-AP.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/%5CSNC_AP%5CMANUAL_DE_IMPLEMENTAÇÃO_SNC-AP.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*. Acedido a 13 de novembro de 2017, em [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUALDEIMPLEMENTACAO\\_SNC\\_AP\\_Versao2\\_HomologadoSEO.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUALDEIMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf)
- Comissão de Normalização Contabilística [CNC] (2018a). Questão n.º 28 – Tratamento contabilístico das retenções a fornecedores para garantia. In *Portal da Comissão de Normalização Contabilística*. Acedido a 13 de fevereiro de 2018, em [http://www.cnc.min-financas.pt/faqs\\_publico.html](http://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html)
- Comissão de Normalização Contabilística [CNC] (2018b). Questão n.º 30 – Transferência de ativos entre entidades públicas no âmbito de transações sem contraprestação. In *Portal da Comissão de Normalização Contabilística*. Acedido a 2 de março de 2018, em [http://www.cnc.min-financas.pt/faqs\\_publico.html](http://www.cnc.min-financas.pt/faqs_publico.html)
- Conselho da União Europeia (2011). Diretiva n.º 2011/85/UE de 8 de novembro: Requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros. *Jornal Oficial Da União Europeia*, L 306, 41–47.
- Direção dos Recursos Logísticos [DRL] (2015). Nota Circular n.º 01/DRL/2015 de 5 de janeiro: Materiais doados por entidades públicas ou privadas.
- Direção Geral do Tesouro e Finanças [DGTF] (n.d.). Critérios e normas técnicas a adotar nas avaliações de imóveis no âmbito das atribuições da Direção Geral do Tesouro e Finanças. In *Direção Geral do Tesouro e Finanças*. Acedido a 6 de março de 2016, em <http://www.dgtf.pt/patrimonio-imobiliario/valorizacao-e-avaliacao>
- Direção Geral do Tesouro e Finanças [DGTF] (2016). Relatório do 4.º trimestre de 2016 - Sistema de Informação dos Imóveis do Estado. In *Direção Geral do Tesouro e Finanças*. Acedido a 6 de março de 2016, em <http://www.dgtf.pt/patrimonio-imobiliario/relatorios/siie-sistema-de-informacao-dos-imoveis-do-estado/ano-2016>
- Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública [eSPap] (2018). Ambiente de Produção GeRFiP 3.0. In *Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública*. Acedido a 5 de março de 2018, em [https://www.espap.pt/Paginas/configuracao\\_acesso\\_GeRFiP.aspx](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 dezembro de 2017, 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)

- Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado [GeRFiP] (2018). Nova versão do GeRFiP 3.1 – Contabilização em SNC-AP. In *Portal do Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado*. Acedido a 6 de março de 2018, em <https://www.gerfip.gerall.pt/private/Paginas/News.aspx?nid=131&newsType=1>
- Gomes, P., Fernandes, M. & Carvalho, J. (2015). Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders. *Contabilista*. Acedido a 17 de março de 2017, em <https://www.occ.pt/news/trabalhoscongvpdf/28.pdf>
- 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>
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2005). NEP/GNR 4.9.11 de 4 de fevereiro: Gestão de viaturas cedidas por empréstimo à Guarda.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2017a). Plano de Atividades 2017. In *Portal da Guarda Nacional Republicana*. Acedido a 11 de março de 2018, em <http://www.gnr.pt/InstrumentosGestao/2017/PA2017.pdf>
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2017b). *Relatório – Principais Constrangimentos identificados na Conta de Gerência 2016 da GNR*.
- Jesus, M. & Almeida, R. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. *XVII Encuentro AECA - Setembro 2016*. Acedido a 28 de novembro de 2017, em [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais\\_site/152.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/152.pdf)
- Jorge, S., Baptista, J. & Fernandes, M. (2007). Governmental Accounting in Portugal: Why accrual basis is a problem. *Jornal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(4), 411–446. Acedido a 23 de novembro de 2017, em [http://pracademics.com/attachments/article/728/Art1\\_Carvalho\\_Jorge\\_Fernandes.pdf](http://pracademics.com/attachments/article/728/Art1_Carvalho_Jorge_Fernandes.pdf)
- Lunet, N., Severo, M. & Barros, H. (2006). Desvio padrão ou erro padrão. *Arquivos de Medicina*, 20(1–2), 55–59. <http://doi.org/0871-3413>
- Ministério da Administração Interna [MAI] (1999). Decreto-Lei n.º 369/1999 de 18 de setembro: Estabelece o novo regime de distribuição do produto das coimas por infracções rodoviárias. *Diário da República*, 1.ª série-A, n.º 219, 6480.
- Ministério da Administração Interna [MAI] (2007). Decreto-Lei n.º 11/2007 de 19 de janeiro: regime jurídico da avaliação, utilização, alienação e indemnização de bens

apreendidos pelos órgãos de polícia criminal, no âmbito de processos crime e contraordenacionais, que sejam susceptíveis de vir a ser declarados a favor do Estado. *Diário da República*, 1.ª série, n.º 14, 488-490.

Ministério da Administração Interna [MAI] (2007). Decreto-Lei n.º 77/2007 de 29 de março: Aprova a orgânica da Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária. *Diário da República*, 1.ª série, n.º 60, 1841-1844.

Ministério da Economia [ME] (2006). 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] (1997b). Decreto-Lei n.º 26/1997 de 23 de janeiro: Altera o DL n.º 31/85, de 25 de janeiro, disciplinando as vendas em hasta pública de veículos de matrícula estrangeira declarados abandonados ou perdidos a favor do Estado, fixa os condicionalismos de restituição. *Diário da República*, I Série-A, n.º 19, 407-408.

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.

Ministério das Finanças [MF] (2016a). Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho: Notas de Enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional - SNC-AP. *Diário da República*, 2166–2207 1.ª série, n.º 134, 2166-2207.

Ministério das Finanças [MF] (2016b). Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto: Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). *Diário da República*, 1.ª série, n.º 152, 2688-2708.

Ministério das Finanças [MF] (2017a). Decreto-Lei n.º 51/2017 de 25 de maio: Estabelece procedimentos especiais de regularização extraordinária da situação jurídica dos bens imóveis do domínio privado do Estado, dos institutos públicos, regiões autónomas e autarquias locais. *Diário da República*, 1.ª série, n.º 101, 2528-2533.

Ministério das Finanças [MF] (2017b). Despacho n.º 9101/2017 de 17 de outubro: Aprova o Plano Global de Formação em SNC-AP. *Diário da República*, 2.ª série, n.º 200, 23594-23595.

Ministério das Finanças e da Administração Pública [MFAP] (2007). Decreto-Lei n.º

- 280/2007 de 7 de agosto: Reforma do regime do património imobiliário público. *Diário da República*, 1.ª série, n.º 151, 5048-5066.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública [MFAP] (2009). Portaria n.º 95/2009, de 29 de fevereiro: aprova o Programa de Inventariação 2009-2012 e as respetivas medidas de implementação e controlo. *Diário da República*, 1.ª série, n.º 20, 616-618.
- Ministérios das Finanças, da Administração Interna, da Justiça e das Obras Públicas, Transportes e Comunicações (1991). Portaria n.º 203/1991 de 13 de março: Regulamenta o processamento e liquidação das multas e coimas por infracções do Código da Estrada. *Diário da República*, 1.ª série-B, n.º 60, 1272-1274.
- Monteiro, A. (2016). Os Desafios do SNC-AP. *Revisores & Auditores*, 72, 43–47. Acedido a 10 de setembro de 2017, em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/72/Contabilidade2.pdf>
- Nunes, A., Rodrigues, L. & Viana, L. (2016). *O sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas: Teoria e Prática*. Lisboa: Almedina.
- O Secretário de Estado das Autarquias Locais – Carlos Manuel Soares Miguel (2017). Prorrogação do prazo para a entrada em vigor do SNC-AP para o subsector local. In *Portal Autárquico*. Acedido a 20 de fevereiro de 2018, em <http://www.portalautarquico.pt/pt-PT/destaques/prorrogacao-do-prazo-para-entrada-em-vigor-do-snc-ap-para-o-subsetor-local/>
- Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC] (2016). SNC-AP: um problema de reforma do Estado. *Contabilista*. 201, 14–19. Acedido a 7 de fevereiro de 2017, em <http://pt.calameo.com/read/000324981d2a3e9d9cb02>
- Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC] (2017a). Entrevista a Teodora Cardoso. *Contabilista*. 207,6–11. Acedido a 1 de agosto de 2017, em <http://en.calameo.com/read/000324981689fbd1c580f>
- Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC] (2017b). Processo de reforma contabilístico público deve ter uma liderança forte. *Contabilista*. 210, 6–12. Acedido a 10 de setembro de 2018, em <http://en.calameo.com/read/000324981800c710b7819>
- Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC] (2017c). SNC-AP, um processo sem marcha atrás. *Contabilista*. 206, 19–21. Acedido a 13 de novembro de 2017, em <http://pt.calameo.com/read/0003249818400b5d97833>
- Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas [OTOC] (2015). Memorando sobre a implementação do SNC-AP. In *Portal da Ordem dos Contabilistas Certificados*.

- Acedido a 27 de novembro de 2016, em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/memorandosnc-ap-18setembro.pdf>
- Planeamento das Infraestruturas (2017). Decreto-Lei n.º 111-B/2017 de 31 de agosto: 11.<sup>a</sup> alteração ao Código dos Contratos Públicos. *Diário da República*, 1.<sup>a</sup> série, n.º 168, 5250-(1894)-5250-(2052).
- Presidência do Conselho de Ministros e Ministros da Justiça e das Finanças e do Plano (1985). Decreto-Lei n.º 31/1985 de 25 de janeiro: Altera as normas processuais sobre utilização pelo Estado de veículos automóveis apreendidos em processo crime ou de contra-ordenação, bem como dos que vierem a ser declarados perdidos ou abandonados em favor do Estado. *Diário da República*, 1.<sup>a</sup> série, n.º 21, 198-200.
- Prodanov, C. & Freitas, E. (2013). Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho académico. *Universidade FEEVALE*. <http://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- PwC (2014). Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. In *Portal da Eurostat*. Acedido a 18 de novembro de 2017, em <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPASAS-study-final-PwCreport.pdf>
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2013). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (6.<sup>a</sup> Edição). Lisboa: Gradiva.
- Rosa, S. (2017). A Transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores & Auditores*, 78, 28–53. Acedido a 30 de dezembro de 2017, em [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=643](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=643)
- Rosado, D. (2015). *Sociologia da Gestão e das Organizações*. Lisboa: Gradiva.
- Santos, P. (2008). *Aplicação e harmonização dos planos oficiais de contabilidade na administração pública portuguesa*. Tese de Doutoramento em Gestão, Universidade Lusíada, Lisboa. Acedido a 30 de novembro de 2017, em <http://hdl.handle.net/11067/1244>
- Santos, R. & Saraiva, H. (2016). Contabilidade pública versus contabilidade privada em Portugal – análise das estruturas conceptuais. *Contabilista*, 195, 55–61. Acedido a 1 de abril de 2017, em <http://hdl.handle.net/10314/3483>
- Sarmiento, M. (2013). *Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.

- Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros (1991). Declaração de retificação n.º 93/1991 de 30 de maio à Portaria n.º 203/1991 de 13 de março. *Diário da República*, 1.ª série-B, n.º 99, 2388-(6).
- Silva, C. (2016). Inventários. In *Portal da Ordem dos Contabilistas Certificados*. Acedido a 6 de fevereiro de 2018, em [http://conteudos.otoc.pt/2016/DIS5716/Sebenta\\_DIS5716.pdf](http://conteudos.otoc.pt/2016/DIS5716/Sebenta_DIS5716.pdf)
- Silva, S., Rodrigues, L. & Guerreiro, M. (2016). Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: uma análise institucional. In *XVII Encuentro AECA*. Acedido a 10 de setembro de 2017, em <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>
- Teixeira, A. (2016). O SNC na Administração Pública: O desafio da mudança. In *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*. Setúbal: Instituto politécnico de Setúbal. Acedido a 28 de novembro de 2017, em <http://pt.calameo.com/read/0003249817c93f0060d26>
- Tribunal de Contas [TdC] (2016). Auditoria à Implementação do SNC-AP – Relatório Intercalar I. *Relatório de Auditoria N.º 13/2016, 2.ª S. Processo N.º 27/2016 - AUDIT*. Acedido a 27 de novembro de 2017, em [www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2016/2s/rel013-2016-2s.shtm](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2016/2s/rel013-2016-2s.shtm)
- Tribunal de Contas [TdC] (2017a). Auditoria à implementação do SNC-AP – Relatório intercalar II. *Relatório de Auditoria N.º 06/2017, 2.ª S. Processo N.º 27/2016 - AUDIT*. Acedido a 21 de novembro de 2017, em [www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2017/2s/rel006-2017-2s.shtm](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel006-2017-2s.shtm)
- Tribunal de Contas [TdC] (2017b). Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas (CGE). *Relatório de Auditoria N.º 22/2017, 2.ª S. Processo N.º 27/2016 - AUDIT*. Acedido a 10 de setembro de 2017, em [http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel\\_auditoria/2017/2s/rel022-2017-2s.shtm](http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2017/2s/rel022-2017-2s.shtm)
- Tribunal de Contas [TdC] (2017c). Parecer sobre a Conta Geral do Estado ano económico de 2016. In *Portal do Tribunal de Contas*. Acedido a 15 de fevereiro de 2018, em <https://www.tcontas.pt/pt/actos/parecer-cge/2016/pcge2016.pdf>

## **APÊNDICES**

# APÊNDICE A – ENTREVISTAS

## Apêndice A.1 – Guião de entrevista



### ACADEMIA MILITAR

#### **Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios**

**Autor:** Aspirante de Administração da GNR Rafael da Silva Gomes

**Orientador:** Capitão de Administração da GNR Luís Carlos Rodrigues Malheiro

**Coorientadora:** Professora Doutora Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos

**Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana  
Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada  
Lisboa, março de 2018**

**Figura n.º 6 – Guião de entrevista**

## CARTA DE APRESENTAÇÃO

No âmbito do Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada (RCFTIA), com vista à obtenção do grau académico de Mestre em Administração da Guarda Nacional Republicana, surge a necessidade de realizar uma entrevista a V. Ex.<sup>a</sup> com o intuito de recolher informações para a investigação subordinada ao tema “Implementação do Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios”.

Na sequência da Reforma da Contabilidade Pública, em 2015, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP). Este diploma entrou em vigor dia 1 de janeiro de 2018, alterando por completo o paradigma até agora vivenciado, sendo que a Guarda Nacional Republicana (GNR) se encontra abrangida pelo mesmo.

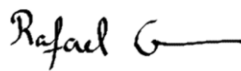
O presente RCFTIA pretende investigar quais as implicações que o SNC-AP tem no Balanço de Abertura de 2018 para a GNR.

A seleção dos entrevistados teve por base as funções desempenhadas e as áreas de enfoque da investigação, a qual pretende a recolha de informações de diversos especialistas sobre o domínio em estudo.

Assim sendo, solicito a V. Ex.<sup>a</sup> que me conceda uma entrevista, tendo em conta que o seu contributo será preponderante para que se atinjam os objetivos propostos na investigação.

Grato pela colaboração e disponibilidade.

Atenciosamente,



Rafael da Silva Gomes  
Aspirante de ADMIL

Figura n.º 7 – Guião de entrevista



**GUIÃO DE ENTREVISTA**

Implementação do Sistema de Normalização Contabilística  
para as Administrações Públicas na Guarda Nacional  
Republicana: Principais Desafios



<b>1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)</b>	
1.1. Nome:	1.5. Habilitações literárias:
1.2. Posto:	1.6. Local:
1.3. Cargo/Função:	1.7. Data:
1.4. U/E/O:	1.8. Hora (início/fim):
<b>2. ENTREVISTA – BLOCO A</b>	
1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houve constrangimentos à sua implementação?	
2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?	
<b>3. ENTREVISTA – BLOCO B</b>	
3. A Lei Orgânica da GNR prevê a possibilidade de a GNR arrecadar receita decorrente das coimas por contraordenações. Ao nível da DRF, é efetuado algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR?	
4. E ao nível das Unidades, estas efetuam algum registo?	
5. Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?	
6. Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o devessem ter sido?	
7. As Unidades reconhecem todos os bens que lhes são doados e/ou legados ou há dificuldades no seu reconhecimento?	
8. As viaturas cedidas por empréstimo à Guarda (NEP/GNR 4.9.11, de 4 de novembro de 2005 – gestão de viaturas cedidas por empréstimo à Guarda) encontram-se reconhecidas na contabilidade?	
9. No âmbito dos bens declarados perdidos a favor do Estado e afetos à GNR ou com declaração de utilização operacional, qual é o reconhecimento efetuado?	
10. Quanto ao património imobiliário da Guarda, de que forma estes Ativos foram mensurados?	
11. Considera que essa mensuração representa de forma fiável e atualizada o valor desses imóveis?	

Figura n.º 8 – Guião de entrevista

**Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana**  
Principais Desafios

12. Nos contratos celebrados pela GNR, enquanto entidade adjudicante, as cauções (pecuniária e/ou não pecuniária) encontram-se reconhecidas e/ou divulgadas na contabilidade?

<b>4. LISTA DE ACRÓNIMOS E SIGLAS</b>	
<b>AFT</b>	Ativo Fixo Tangível
<b>GeRFiP</b>	Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado
<b>GNR</b>	Guarda Nacional Republicana
<b>NEP</b>	Norma de Execução Permanente
<b>RCFTIA</b>	Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada
<b>SNC-AP</b>	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

**Figura n.º 9 – Guião de entrevista**

**Fonte: Elaboração própria**

## Apêndice A.2 – Transcrição das entrevistas

1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)	
1.1. Nome: Maria Cristina Pereira	1.5. Habilitações literárias: mestrado
1.2. Posto: Tenente-Coronel	1.6. Local: CARI
1.3. Cargo/Função: Subdiretora da DRF e Chefe da DCAI	1.7. Data: 15 de março de 2018
1.4. U/E/O: CARI	1.8. Hora (início/fim): 9:30/10:10

### 1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?

Um dos principais entraves à implementação do SNC-AP reside na inexistência de uma entidade contabilística na Guarda, que agregue toda a informação e identifique as principais ações ao nível das contas e alterações que o SNC-AP veio trazer face ao POCP. Essa entidade deveria ainda, difundir normas internas de contabilidade. A GNR, ao nível da formação e mesmo de trabalho não estava a funcionar em pleno no POCP e vamos ter uma grande dificuldade para o estar no SNC-AP.

A grande vantagem reside no facto do GeRFiP (a eSPap) realizar o trabalho quase todo nesta fase. O layout do GeRFiP é o mesmo, mas por detrás foi feita toda a parametrização do SNC-AP, e gozamos, portanto, dessa vantagem. Temos a desvantagem que vamos ter de interpretar os mapas do SNC-AP e vamos ter de cumprir as normas, sem formação para tal, mas, inclusivamente teremos de rever a nossa contabilidade e adaptá-la às novas normas.

Os grandes constrangimentos são de facto a grande falta de formação em contabilidade de todos os militares que trabalham na contabilidade e a inexistência de uma entidade contabilística que agregue a DRF, DRL e DRH e até do Comando Operacional e que sejam desenvolvidas normas internas de contabilidade. Tentou-se com o Grupo de trabalho para a implementação do SNC-AP fazer isso, ou seja, identificar os principais problemas. Esse grupo desencadeou algumas diligências, mas já não existe.

A GNR tem de prestar contas ao TdC à luz do SNC-AP e vamos ter de identificar tudo o que o SNC-AP nos obriga e que nós ainda não temos feito, nomeadamente as NCP.

A GNR ainda não estava a funcionar em pleno à luz do POCP quanto mais no SNC-AP que traz um conjunto de alterações, que traz uma nova filosofia relativamente, e não se trata de uma mera conversão de contas, é de facto muito diferente do POCP. Temos de dominar o POCP para depois entrarmos no SNC-AP.

É um desafio para nós que somos técnicos, mas para toda a GNR, porque envolve toda a Guarda, por outro lado é uma janela de oportunidade, quer para a aprendizagem do SNC-AP quer para a adoção uma contabilidade mais correta.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

Eu acho que tem toda a influência, porque na verdade quem lançam os movimentos no GeRFiP são as Un e é claro que se eles trabalharem bem é meio caminho para os mapas contabilísticos estarem corretos. Se eles estiverem todos a trabalhar mal, dada a falta de formação é impossível um Órgão central fazer todas as correções.

É primordial ensiná-los, eles tiveram alguma formação, mas resta saber se foi suficiente. Talvez não, face à complexidade do normativo.

Eu considero que um dos pontos mais importantes é envolvê-los, para que eles peçbam qual é o objetivo, porque não basta dar só formação, devem também compreender o objetivo e serem críticos e até propor melhorias. Enquanto não conseguirmos isso é muito difícil conseguirmos ter uma contabilidade correta.

Em auditoria, através dos relatórios de auditoria, referimos de forma recorrente a existência de falta de formação em contabilidade. Se eles não percebem de contabilidade e não compreendem o objetivo e os os mapas, as Unidades não se envolvem no processo e é muito pior, assim o funcionamento correto da contabilidade torna-se mais complexo.

Quanto ao GeRFiP, mantenho o que foi anteriormente referido, o GeRFiP tem realizado muito do trabalho nesta fase.

**3. A Lei Orgânica da GNR prevê a possibilidade de a GNR arrecadar receita decorrente das coimas por contraordenações. Ao nível da DRF, é efetuado algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR?**

O registo contabilístico da receita na GNR tem sido um assunto bastante debatido ultimamente, porque é objetivo do Estado que a receita deste seja registada contabilisticamente no ato de recebimento.

A Tesouraria do Estado tem sido tema de debate em todos os fóruns, nomeadamente ao nível da UE, uma vez que pretende que toda a receita seja registada contabilisticamente para que o Estado tenha noção de quanto tem em tesouraria e quais as disponibilidades reais em termos de meios monetários.

Nesse sentido há um projeto em Portugal, que pretende criar uma aplicação informática e criar regras para quando existe recebimento de dinheiro, no caso da GNR, por exemplo o dinheiro que é recebido no Posto seja logo registado contabilisticamente.

Neste momento isso não acontece, aquilo que acontece é que o dinheiro é recebido no Posto, o militar do Posto deposita no IGCP/conta da Unidade com um talão de depósito externo do tesoureiro, mas nem nesse momento o dinheiro é registado na contabilidade. Posteriormente, o IGCP transfere para uma conta IGCP da DAF e só a DAF é que vai integrá-lo no Tesouro.

Este dinheiro apenas é registado em termos contabilísticos quando o ficheiro “rar”, (registo automatizado de receita), que é criado no nosso Sistema de Gestão da Receita (SGRe/GNR) é integrado no GeRFiP, entre o momento que recebe o dinheiro no posto e que o dinheiro é integrado contabilisticamente corresponde ao período de um mês, mais ou menos.

A GNR tem um projeto piloto na UniLEO, no que respeita ao documento contabilístico de cobrança, para se criar uma solução que passe por quando o dinheiro é recebido no Posto seja registado contabilisticamente e a DGO e outras entidades responsáveis pela componente financeira tenham logo conhecimento desse facto e esses valores possam estar logo nos cofres do Tesouro.

Com isto pretende-se que a receita repartida, como por exemplo nos casos das coimas por contraordenação da ANSR, em que a coimas é recebida e transferida para a ANSR e só numa fase posterior o dinheiro regressa a GNR na percentagem respeitante, seja desde logo integrado no Tesouro, ainda que à *posteriori* haja restituições e reembolsos.

O que se pretende é precisamente o contrário, ou seja, quando recebemos a coima registamos contabilisticamente e entregamos esse valor no Tesouro, assim temos logo noção de qual é o valor a receber pela Guarda. Claro que depois levantam-se aqui outras questões, como seja, quando o cidadão impugna a coima ou há uma reclamação e tem de se devolver, mas o Estado tem de criar regras para que isso seja viável, ou seja, o dinheiro entra no Tesouro, há uma reclamação e é que se devolve, mas o objetivo é que esse dinheiro fique logo registado e que a Guarda saiba logo qual o dinheiro que lhe compete.

Neste momento, com exceção das contraordenações do SEPNA, em que nós registamos os valores contabilísticos, não no GeRFiP, mas sim no SGRe/GNR, em nenhuma outra situação existe acompanhamento desses valores.

Mas realidade a nossa contabilidade é o GeRFiP e tudo o que não está no GeRFiP não está registado contabilisticamente, isto é que é um facto.

Nós temos o SGR<sub>e</sub>/GNR que transfere para o GeRFiP através do ficheiro “rar”. Portanto em termos contabilísticos eu posso-te garantir que neste momento, em termos da receita nós não temos esse registo.

Pretende-se isso no futuro, mas a nível do SEPNA temos alguns registos no SGR<sub>e</sub>/GNR, não no GeRFiP. E mesmo esses só o temos registado no GeRFiP quando o processo é concluído, quando está em fase de pagamento voluntário encontra-se no SGR<sub>e</sub>/GNR, em operações de tesouraria ficando à espera da decisão.

O que se pretende no futuro é que o militar não precise de andar com dinheiro. O Estado tem uma tesouraria, devem ser criados mecanismos onde é emitido ao cidadão um documento, o cidadão faz o pagamento e assim não há nos Postos com dinheiro. Desta forma é possível acompanhar o fluxo deste dinheiro desde o início. Por outro lado, é importantíssimo para ao IGCP saber qual o montante que o Estado efetivamente arrecadou.

Neste momento este registo contabilístico da ANSR e outros não existem, muitas vezes só temos conhecimento dele quando é feita a transferência para a Guarda, esse é um problema que temos de resolver.

#### **4. E ao nível das Unidades, estas efetuam algum registo?**

Não, ao nível das Unidades, no que respeita à receita repartida, exceto as do SEPNA que de fato há registo no SGR<sub>e</sub>/GNR que depois passa para o GeRFiP e no caso dos pagamentos voluntários que ficam nos pagamentos de tesouraria, não há mais nada.

Para as Unidades o SGR<sub>e</sub>/GNR é contabilidade, mas em termos de reconhecimento público, a receita só tem validade quando passa para o GeRFiP, que é o nosso sistema de contabilidade, com o ficheiro rar, ou então a receita com IVA que registamos diretamente no GeRFiP, esse efetivamente é tratado contabilisticamente.

Relativamente à ANSR, o dinheiro é recebido pelos militares autuantes e entregue diretamente à ANSR e numa fase posterior, a ANSR transfere a globalidade para a DRF/DAF, da parte relativa à Guarda.

#### **5. Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?**

A GNR tem alguns artigos que são críticos, como munições e armas por exemplo. A Guarda tinha NEPs antigas para a gestão deste tipo de bens (munições), quando veio o POCP houve uma transferência de dados do SIGLog para o GeRFiP, e foi transferido com uma imensidão para o GeRFiP, inclusivamente ao nível de valores correspondentes. O SIGLog, sistema onde eram geridos os inventários e os imobilizados, tinha uma série de conceitos por

detrás, por exemplo, as munições eram consideradas como imobilizado, à luz dos conceitos antigos da Guarda. Claro que ao olhar para o POCP não se pode considerar como imobilizado. Ou seja, antes de irmos para os critérios de reconhecimentos temos de ir ao nível dos conceitos dos próprios bens.

Com o GeRFiP as Unidades não estavam habituadas a gerir armazéns que não fossem com munições e pouco mais, não haviam armazéns constituídos em termos contabilísticos, não havia. Com isto, comprava-se caixas de tinteiros e ficavam em armazém e consideravam para consumo, e quando se começou a confrontar o físico com o informático/contabilístico, verificou-se que não coincidiam.

Foram desenvolvidos trabalhos por parte das Unidades e de facto, hoje já têm armazéns a funcionar corretamente em termos contabilísticos. Aquilo que vejo das auditorias é que são reconhecidos ao preço de aquisição e depois é feito o valor médio da Guarda no GeRFiP, o que cria alguns problemas ao nível da gestão dos mesmos. Atualmente não existem normas internas relativamente aos inventários e vão ter de existir.

Há uma questão que se relaciona com os 100€ que são referidos no SNC-AP e com o DL n.º 26/2002 – classificador económico. Qual é a classificação económica que damos a um bem que é abaixo de 100€? Não há nenhuma norma interna sobre o que são bens duradouros, investimento e não duradouros. Qual o valor a partir do qual as Unidades devem classificar como bens inventariáveis e investimento?

Na GNR há um classificador que tem por base o DL n.º 26/2002 e que tem de ser adaptado ao SNC-AP. Este manual não está desenhado por valores, está sim por tipologia de bens. Por exemplo, uma impressora é classificada na D.07.01.07, mas quando compro uma impressora que custa 50€ vou classificá-la como investimento? Mas ela só custa 50€... Na minha opinião não nos podemos focar no valor, temos de verificar a criticidade, a importância do bem para a GNR. Faltam definir critérios a nível desses bens de pequeno valor em que há dúvidas, e mesmo de grande valor, se há reconhecimento ou não e quanto à classificação. Nas auditorias não nos prendemos à questão dos 100€.

Por exemplo, um bem para a Investigação Criminal pode ser de baixo valor, mas sendo crítico faz todo o sentido que seja tratado como investimento, por outro lado se calhar um bem até pode custar 200€ e não deve ser considerado AFT pelas suas características e pelo fim.

Em sede de auditoria, até haver normas e uma definição concreta, seguimos o DL n.º 26/2002 e tentamo-nos adaptar ao SNC-AP, mas de facto o temos de atualizar o classificador. Com o SNC-AP teremos de reavaliar muitos bens.

**6. Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o devessem ter sido?**

Em harmonia com a questão anterior, de facto existem situações em que os são reconhecidos inventários quando deveriam ser gastos ou AFT.

**12. Nos contratos celebrados pela GNR, enquanto entidade adjudicante, as cauções (pecuniária e/ou não pecuniária) encontram-se reconhecidas e/ou divulgadas na contabilidade?**

Fomos verificar e apenas são registadas em operações de tesouraria, em termos contabilísticos (GeRFiP). O que de facto é feito é que a Unidade fica com a caução e depois devolve na altura devida.

**1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)**

1.1. Nome: João Daniel de Carvalho Gomes	1.5. Habilitações literárias: mestrado
1.2. Posto: Capitão	1.6. Local: CARI
1.3. Cargo/Função: Oficial pertencente ao Grupo de Trabalho para a implementação do SNC-AP	1.7. Data: 15 de março de 2018
1.4. U/E/O: CARI	1.8. Hora (início/fim): 10:30/11:00

**1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?**

Existiram, desde logo houveram sucessivos adiamentos e alterações à entrada em vigor, o SNC-AP já deveria ter entrado em vigor há bastante tempo.

Neste momento ainda se encontra a decorrer a formação da UniLEO, e já estamos em março, o normativo que devia entrar em vigor a 1 de janeiro. Ou seja, todo o processo de transição foi muito repentino, a transição decorreu sem que houvessem bases sólidas, quer ao nível da formação, quer ao nível dos sistemas de informação (GeRFiP).

Houveram alterações ao nível do GeRFiP de forma a adaptar-se ao SNC-AP, mas creio que ainda existem militares que não sabem efetuar os registos.

Na minha opinião, as dificuldades passaram pela questão da formação, os sucessivos adiamentos e, recalendarizações e o período experimental que não foi o ideal. A calendarização deveria ter sido definida por forma a que a formação viesse primeiro face ao período experimental. No entanto, o SNC-AP pode ser uma forma para a Guarda efetuar um conjunto de alterações ao nível da contabilidade.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

As Unidades acabam por não ter peso significativo nesta fase do processo, interessa-lhes mais a ótica do registo da despesa e da receita, o SNC-AP está a funcionar “por trás”, os militares apenas alimentam o sistema.

Ao nível da implementação do SNC-AP, contribuíram quando lhes foram solicitadas informações, como seja os bens de domínio público, fazendo chegar algumas listagens de bens, cujo o reconhecimento e mensuração sejam relevantes.

Com exceção dessa situação não têm sido parte envolvida no processo. Muitos dos processos serão realizados ao nível Central, ao nível da DRF e da DRL. Ao nível das

Unidades os processos são realizados de igual forma relativamente àquilo que era feito anteriormente.

Mantenho o que foi dito anteriormente acerca do sistema e formação.

#### **5. Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?**

Em relação aos inventários, existem artigos consumíveis, de manutenção, do Centro Clínico, entre outros. Que tenha conhecimento, ao nível interno não existem normas que definam as regras para o reconhecimento de inventários. Embora o sistema já esteja parametrizado para tal.

Quanto aos critérios de reconhecimento, de uma forma geral são bens que estão afetos ao dia-a-dia da Unidade, é expectável que traga benefício económico futuro, seja integrado na produção dos serviços, devendo-se considerar a criticidade e tipologia de bens que sejam reconhecidos. Algumas Unidades fazem o reconhecimento como inventário e posteriormente reconhecem o gasto, outras reconhecem logo como um gasto, o seu reconhecimento não se encontra harmonizado.

#### **6. Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o devessem ter sido?**

Há militares que reconhecem os bens como inventários e há quem reconheça logo como consumo e desta forma os bens não vão sequer para depósito. Mas esta questão não está uniforme na Guarda.

Por exemplo, o micro-ondas de 50€ deve ser reconhecido como inventário ou como AFT? Há quem tome por referência os 100€ referidos pelo Decreto-Lei, mas esse valor aparece numa conta residual, mas esse bem não é residual. Na minha opinião os 100€ não deveriam ser tomados logo como referência.

#### **7. As Unidades reconhecem todos os bens que lhes são doados e/ou legados ou há dificuldades no seu reconhecimento?**

Sim, por exemplo, na USHE existem os solípedes. Mas existirão mais certamente

Elas podem ter dificuldades se não tiverem a perspicácia e se não souberem que os bens têm de ser reconhecidos e aumentados à carga. Se não desencadear esse processo, os registos contabilísticos não são feitos e é necessário que as Unidades tenham essa sensibilidade, mas também formação.

Existem situações cujo processo não é desencadeado. Como consequência, os bens não são reconhecidos e depois não se sabe onde estes bens se encontram.

**10. Quanto ao património imobiliário da Guarda, de que forma estes ativos foram mensurados?**

Alguns foram mensurados por 1€, outros eventualmente nem estarão reconhecidos, outros estão mensurados por um valor aproximado do VPT, mas há uma grande discrepância.

**11. Considera que essa mensuração representa de forma fiável e atualizada o valor desses imóveis?**

Não, atualmente não. No âmbito do Grupo de Trabalho foram desenvolvidos esforços, aliás, a incorreta mensuração implica uma elevada materialidade financeira ao nível das demonstrações financeiras da Guarda.

De qualquer forma isso será uma tarefa morosa, há imóveis que foram construídos em protocolos e depois não são disponibilizadas informações sobre os mesmos. A DGTF, seria a entidade que deveria fazer regulação a esse nível, no entanto não existe um entendimento. Alguns dos imóveis não possuem cadernetas prediais, não existe uma base que diga qual é o VPT daquele imóvel e assim foram registados por um valor que não corresponde à realidade.

Embora os imóveis devam ser mensurados pelo VPT quando não possuam um valor fiável, na Guarda, existem imóveis dos quais não é possível obter esse valor, porque não existem cadernetas prediais e outros documentos que deveríamos deter.

Nesse seguimento, com a migração e com a falta de informação levou a que alguns registos fossem feitos por valores simbólicos.

<b>1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)</b>	
1.1. Nome: António Manuel de Oliveira Bogas	1.5. Habilitações literárias: licenciatura
1.2. Posto: Coronel	1.6. Local: CARI
1.3. Cargo/Função: Diretor da DRF	1.7. Data: 19 de março de 2018
1.4. U/E/O: CARI	1.8. Hora (início/fim): 10:50/11:40

**1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?**

O próprio Comando da Guarda e os Comandos Territoriais perceberam efetivamente o SNC-AP era um desafio. No entanto, e por exemplo, na DRF onde deveria estar colocado 1 Coronel, 3 Tenentes-coronéis e 6 Majores, existe 1 Coronel, 1 Tenente-coronel e Capitães. Desta forma é impossível chegarmos a todo o lado. O Comando da Guarda não criou entraves, no entanto não facilitou no sentido de serem colocadas pessoas dirigidas para a implementação.

Foi criado um Grupo de Trabalho, proposto pela DRF, o qual era tecnicamente era dirigido e superentendido por nós. Nós percebemos que o SNC-AP era um desafio, mas seria também uma janela de oportunidade, quer para efetuar correções da contabilidade da Guarda, bem como para o Quadro de Administração Militar, devido à sua complexidade e alterações estruturais da contabilidade.

Em 2012, mesmo com a escassez de formação, conseguimos implementar o POCP e agora vamos conseguir, transitar para o SNC-AP. Mas as principais dificuldades com que nos deparamos foi de os militares não perceberem efetivamente qual seria o alcance do SNC-AP e foi a questão da formação.

Nem nós, Oficiais, estávamos preparados para o que o SNC-AP vai exigir. A falta de recursos humanos, em quantidade e em qualidade, e a falta de formação específica é sem dúvida um grande desafio. Se nós já tínhamos estas dificuldades em POCP, mais agravado será com o SNC-AP.

Na minha opinião, é de frisar que houve perceção por parte do Comando da Guarda e a noção com alguma objetividade que o SNC-AP seria algo complexo, que nos foi imposto e que o teríamos de implementar. A dificuldade foi realmente obtermos recursos humanos para implementarmos o SNC-AP como seria o ideal. O Grupo de Trabalho ministrou formação às Unidades, mas foi apenas uma vez, o que é insuficiente.

O SNC-AP traz muitas Normas, muitos conceitos diferentes, muitas formas de contabilização diferente e a formação dos nossos sargentos fica efetivamente aquém.

Em resumo, as principais dificuldades que eu sinto é a falta de formação específica dos Oficiais e Sargentos e o facto de sermos poucos em quantidade que depois se reflete na qualidade, ao sermos poucos temos de abranger tudo.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

Sim, sem dúvida. Em relação às Unidades, elas ainda não se aperceberam quais são as alterações, porque o GeRFiP foi parametrizado pela eSPap e os processos continuam a ser desenvolvidos de igual forma.

As Unidades ainda não se debruçaram sobre os conceitos e começaram a preocupar-se com o que é um bem tangível, um bem intangível, quais são as características, os requisitos, se devem ser classificados de uma forma ou de outra. Aquilo que vinha do passado continua a ser feito igual forma, o GeRFiP está parametrizado para que os registos contabilísticos sejam convertidos em SNC-AP.

O Comando da Guarda, os Comandos das Unidades e os próprios militares estão sensibilizados para as dificuldades do normativo e notou-se quando foi ministrada formação às Unidades. O que nos vai dificultar a implementação é a falta de formação.

No entanto, a Guarda não estará pior que os outros Organismos, antes pelo contrário. Nós tivemos a preocupação de criar um Grupo de Trabalho e preocupámo-nos de alguma forma, embora longe daquilo que seria o ideal, mas a verdade é que tivemos iniciativa nesse sentido. Por isso vamos conseguir implementar o SNC-AP, até porque agora as Unidade estão muito mais sensibilizadas e recetivas do que em 2012, com a entrada do GeRFiP.

**3. A Lei Orgânica da GNR prevê a possibilidade de a GNR arrecadar receita decorrente das coimas por contraordenações. Ao nível da DRF, é efetuado algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR?**

Ao nível das contraordenações existem várias, aduaneiras e fiscais, Código da Estrada, etc. De acordo com a Lei de Enquadramento Orçamental, a receita possui duas etapas: a liquidação e a cobrança. No GeRFiP existe uma etapa anterior à própria liquidação, a emissão. Só que ao nível do GeRFiP, a emissão dá-se quando a liquidação e cobrança, está parametrizado quase dessa forma.

Nas contraordenações, uma patrulha por exemplo pode receber o valor, mas essa contraordenação não é processada por nós, mas sim pela ANSR, que nos entrega uma percentagem do valor que é processado. No entanto, essa coima pode nem se tornar efetiva.

Nesse sentido não sei se será possível, dado a complexidade e tipos de receitas que existem ao nível da Guarda.

Na minha opinião, deveria ser a ANSR a reconhecer a receita, é certo que a receita pode efetivar-se ou não, mas pelo menos havia a emissão. Posteriormente, quando liquidada, seria feita a cobrança. Nós seríamos um intermediário, através das operações de tesouraria enquanto a patrulha receciona e deposita numa conta da ANSR.

Penso que teremos de caminhar por nesse sentido, não só devido ao princípio da Unidade de Tesouraria, mas também para o controlo da receita da Guarda, desde o momento em que o evento acontece, pelo que têm sido realizados esforços nesse sentido.

É lógico que há um registo, agora se há um registo a partir do momento em que se verifica a possibilidade de arrecadação da receita, nesse caso não.

Por exemplo, os acidentes em serviço. Diariamente recebemos officios da Direção de Justiça a comunicar que houve um acidente em serviço e um terceiro terá de indemnizar a Guarda num determinado montante (normalmente são as seguradoras que realizam esses pagamentos).

Nesse caso o valor já está liquidado, nós devíamos registar o valor como receita liquidada e dessa forma teríamos efetivamente uma listagem de todas as dívidas de terceiros. Desde que cá cheguei, em 2011, têm sido realizados esforços nesse sentido, no entanto, até ao momento nem no SGRé/GNR, nem no GeRFiP o fazemos, mas devíamos fazer.

Se ainda nem nesta situação, em que sabemos que temos direito a esse valor o registo contabilístico é efetuado no momento inicial, situações como as coimas do Código da Estrada agrava-se, até porque existe um fluxo maior. No entanto, neste momento esse registo não está a ser realizado desde o início, ou seja, no momento em que há a possibilidade de arrecadar uma certa receita, aquilo que existe é realizado quando há a liquidação da receita.

**4. E ao nível das Unidades, estas efetuam algum registo?**

Este registo não existe ao nível das Unidades.

**6. Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o devessem ter sido?**

Esta questão relaciona-se com a falta de formação e falta de pessoal e é natural que o erro seja mais persistente do que aquilo que deveria de ser. Quer ao nível dos bens tangíveis,

como ao nível dos intangíveis, como efetivamente dos próprios inventários, existem ainda dificuldades, mas isso já vinha do POCP.

Por exemplo, na contabilidade de caixa, em que só havia pagamentos e recebimentos, compravam-se 1 000 esferográficas. Para o Estado o custo existia quando estas eram pagas. Atualmente não, estas vão para inventários e o custo só se dá à medida que existe a saída de armazém, isto foi uma mudança de paradigma.

Neste momento estamos a dar os nossos passos, os armazéns estavam muito aquém daquilo que deveriam de estar, isto naturalmente reflete-se na conta de gerência. Neste âmbito as unidades ainda não trabalham todas de igual forma.

Efetivamente vai havendo alguns erros, que derivam da falta de conhecimento falta de formação e de recursos humanos, mas estamos a melhorar muito.

O grupo de trabalho teve uma intervenção importante nesse sentido, o que levou a melhoria substanciais, mas continua a haver espaço para melhorias.

**12. Nos contratos celebrados pela GNR, enquanto entidade adjudicante, as cauções (pecuniária e/ou não pecuniária) encontram-se reconhecidas e/ou divulgadas na contabilidade?**

Neste momento estamos a trabalhar nesse assunto e é muito importante que assim o façamos. As cauções têm um período de carência e passado um certo tempo teremos de a entregar.

Eu penso que é muito pertinente começarmos a registar e neste momento está em estudo efetivamente o registo delas, sendo que em breve passaremos a regista-las. Mas atualmente não se encontram registadas na contabilidade.

<b>1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)</b>	
1.1. Nome: António José Soares Pereira 1.2. Posto: Tenente-Coronel 1.3. Cargo/Função: Diretor da Direção de Infraestruturas 1.4. U/E/O: CARI	1.5. Habilitações literárias: licenciatura 1.6. Local: CARI 1.7. Data: 20 de março de 2018 1.8. Hora (início/fim): 14:10/14:45
<b>1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)</b>	
1.1. Nome: Hugo Alexandre Soares Barjona Gomes 1.2. Posto: Tenente-Coronel 1.3. Cargo/Função: Chefe da Divisão de Património 1.4. U/E/O: CARI	1.5. Habilitações literárias: licenciatura 1.6. Local: CARI 1.7. Data: 20 de março de 2018 1.8. Hora (início/fim): 14:10/14:45

**1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?**

TCor Hugo Gomes: Sim, claro que existiram constrangimentos, pelo menos no âmbito da Direção das Infraestruturas. A Guarda deve promover todos os procedimentos e documentos necessários para o registo que posteriormente são enviados para a DGTF, via Secretaria-Geral. A DGTF deveria obter as cadernetas prediais mais atuais. No entanto, isto tem sido feito pela Guarda por forma a acelerar o processo.

TCor António Pereira: A verdade é que este ano estamos a fazer um trabalho imenso, por forma a fazer o levantamento de todos os imóveis que estão afetos à Guarda, para que tenham a caderneta predial atualizada. Por exemplo, a Escola da Guarda em Queluz, está reconhecido como um prédio rústico, não é justificável em tantos anos de história que uma situação como esta ainda não esteja regularizada.

Durante este percurso pretendemos também analisar os casos dúbios, aqueles que não têm documentação e como deve ser promovido o registo desses imóveis. Certamente irão surgir imóveis que estão afetos à Guarda, mas sem que existam documentos.

Dentro do MAI existe uma unidade que é a Unidade de Gestão Patrimonial do MAI, para uniformizar estes procedimentos e resolver as dificuldades. Neste organismo temos um representante que é o nosso TCor Gomes, Chefe da Divisão de Património. Estes assuntos deveriam ser geridos dentro desse organismo, no entanto, mesmo essa entidade tem muitas dificuldades.

O SNC-AP é agora uma nova janela de oportunidade para que a Guarda e o Estado organizem toda esta informação numa base de dados, com base na caderneta predial e com um valor atualizado.

As Unidades não têm formação neste âmbito, nem eu, Diretor das Infraestruturas tenho, ninguém recebeu formação neste âmbito. Se nós temos algumas dificuldades, as Unidades ainda têm muito mais.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

TCor António Pereira: Esses fatores são muito importantes. As Unidades não têm formação neste âmbito, nem eu, Diretor das Infraestruturas tenho, ninguém recebeu formação neste âmbito. Se nós temos algumas dificuldades, as Unidades ainda têm muito mais.

Nós fizemos tentativa de envolver as Unidades, algumas prestaram-nos algumas informações, no entanto ficou muito aquém do que seria o necessário. Desta forma adotamos uma modalidade diferente, ficámos nós encarregues.

Por exemplo, vamos começar pelo CTer de Lisboa como projeto piloto, iremos fazer um levantamento dos problemas e transmitir às outras Unidades por forma a que elas façam parte do trabalho (um trabalho direcionado).

Nós, DIE, dirigimo-nos a uma repartição das finanças e através do n.º de contribuinte do Estado e, por vezes, não aparece o imóvel que procuramos, colocamos o n.º de contribuinte e acontece o mesmo. Existiram casos de imóveis que estavam registados com n.ºs de contribuintes que já não existem, como por exemplo, a Escola da Guarda com o n.º de contribuinte dos Serviços Sociais da Guarda Fiscal. Esta sensibilidade ao nível territorial não existe, nem aquando do registo, nem agora para reaver os registos.

Em matéria relacionada com património imobiliário, o GeRFiP é uma aplicação muito insípida, apenas registamos o valor patrimonial, onde teria todo o interesse saber outras informações, como áreas de construção por exemplo.

**10. Quanto ao património imobiliário da Guarda, de que forma estes ativos foram mensurados?**

TCor Hugo Gomes: Só em 2008 as entidades relacionadas com património imobiliário começaram a preocupar-se com a sua regularização e dessa forma a DGTF criou o SIIE, uma plataforma que atribui um n.º de registo a cada imóvel. No entanto, houve pouca

informação sobre o SIIE e o seu registo, como consequência processo começou mal desde o seu início. Por exemplo, existem imóveis registados com dois n.ºs de SIIE, o posto tem um n.º e a casa de função tem outro, quando deveria ser apenas um.

TCor Hugo Gomes: Na implementação do GeRFiP aconteceu o mesmo, não foram consultados os órgãos responsáveis pelo património, quais os campos que deveriam ser preenchidos e qual era a informação que havia disponível para o preenchimento desses campos.

Nessa altura, foram introduzidos dados no GeRFiP através do n.º do SIIE, o que começou logo com problemas. Para o GeRFiP aceitar o registo, todos os campos preenchidos, nomeadamente do valor patrimonial que teria de ser diferente de zero. Desta forma colocou-se o valor simbólico de 1€, considerando que em 2012 seria possível introduzir-se os valores dos imóveis de acordo com a caderneta predial, o que não veio a acontecer.

O SNC-AP é uma nova janela de oportunidade para que a Guarda e o Estado organizem toda esta informação numa base de dados, com base na caderneta predial e com um valor atualizado.

Quando mensurarmos os imóveis da Guarda considerando VPT o património imobiliário da Guarda irá facilmente passar de 3 Milhões de euros para 30 Milhões de euros, no mesmo dia, basta registar 3 ou quatro quartéis. O que terá implicações nas Demonstrações Financeiras.

Os imóveis, na sua maioria, estão reconhecidos no GeRFiP, no entanto os valores registados não correspondem à realidade. Muitos deles estão a 1€ como foi referido. Por exemplo, o Posto de Santa Cruz, o Quartel dos Paulistas e uma casa de função em Barcarena estão mensuradas a 1€ cada, quando na realidade valem mais de 1 Milhão de euros cada, ou seja, existem 3€ mensurados que na realidade são 3 Milhões de euros.

TCor António Pereira: Alguns imóveis encontram-se bem mensurados, mas a grande maioria não. Na minha opinião conseguimos mensurar o património muito mais depressa do que a questão da regulação e, portanto, julgo que vamos conseguir regularizar grande parte deles até o final do ano.

**11. Considera que essa mensuração representa de forma fiável e atualizada o valor desses imóveis?**

TCor Hugo Gomes Não, isso é completamente desfasado, não tem qualquer relação com a realidade. Quando estiverem com o VPT os valores estarão próximos mais próximos

da realidade. Mesmo nessa situação poderá não estar próximo da realidade uma vez que podem apenas ser valores estimados.

TCor António Pereira: Por exemplo, o Quartel dos Paulistas, como não tinha quaisquer dados na caderneta, quando fizeram a atualização colocaram que tinha 500 m<sup>2</sup>, aplicaram os coeficientes e, portanto, foi avaliado em 300 mil euros. No entanto a área muito superior aos 500 m<sup>2</sup> e vale muito mais do que o valor de avaliação.

TCor Hugo Gomes: O documento legal que nos dá os valores dos imóveis é a caderneta predial das finanças. Nem teríamos a hipótese de fazer isto de outra forma, seria impossível fazermos o levantamento de todos os imóveis, contratar um serviço de avaliação de imóveis e os custos envolvidos.

**1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)**

1.1. Nome: Tânia Salomé Simões Faustino	1.5. Habilitações literárias: mestrado
1.2. Posto: Capitão	1.6. Local: CARI
1.3. Cargo/Função: Adjunta da Chefe da Repartição de Registo	1.7. Data: 23 de março de 2018
1.4. U/E/O: CARI	1.8. Hora (início/fim): 9:30/10:10

**1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?**

Sim, houveram constrangimentos. No dia em que o GeRFiP 3.1 foi implementado, tendo por de trás o SNC-AP, houveram um conjunto de alterações sem que nos fossem explicadas.

Por exemplo, nós para criarmos os registos de imobilizado/AFT, deparámo-nos que o procedimento para os fazer no GeRFiP era diferente e precisávamos de saber como fazê-los (que contas colocar as SNC-AP ou de POCP).

Ninguém da Repartição de Registo foi elucidado de quais as alterações que iam decorrer do novo diploma e qual a forma como o GeRFiP se comportaria. Inclusivamente só próximo mês (abril) será ministrada formação no âmbito do SNC-AP. Penso que a adoção deste novo modelo de contabilidade seja uma oportunidade para a Guarda.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

Quanto à formação e ao GeRFiP ambas são muito importantes e mantenho o que foi referido na questão anterior.

Para as Unidades não houveram grandes alterações, para eles continua tudo igual. No entanto, somos nós que as apoiamos nos registos, o que nos obriga a ter uma visão mais abrangente do sistema.

**5. Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?**

Por exemplo, um coldre custa 50€ mas se atender a valor de referência do SNC-AP (100€) devo considerá-lo como inventário, mas este tipo de bem é crítico para a Guarda. Na minha opinião não se pode definir os inventários pelo seu valor.

Outro exemplo, uma Unidade pretende adquirir um micro-ondas, existe disponível dois modelos, o primeiro tem um custo de 120€ e o outro de 90€. Para a aquisição de um

modelo de 120€, de acordo com as circulares internas, é necessário obter parecer prévio vinculativo da DRL. No entanto para a aquisição do segundo modelo não é necessário o parecer prévio e não será reconhecido como imobilizado.

Em situações como estas acontecem os inventários não devem ser reconhecidos pelo seu valor, deve-se considerar a tipologia dos bens que estão a ser adquiridos. Atualmente não estão definidas NEPs nesta matéria.

**6. Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o deveriam ter sido?**

Sim existem. Se for dentro do mesmo ano económico é possível ser corrigido, fazendo todo o processo novamente, o chamado “pagamento manual”. Caso contrário, no final do ano conseguimos detetar no mapa dos bens não valorizados. Esta situação pode decorrer por três motivos: o n.º de imobilizado ter sido mal introduzido, a compra do bem não ter sido concretizada ou ter sido introduzido um código de material, que não o de “bens de capital para imobilizado.

Quando estas situações acontecem e consoante o tipo de erro ou eliminamos o bem, ou transferimos os custos de um imobilizado para outro ou efetuamos o processo de valorização manual transferindo os valores. Situações como estas acontecem com alguma frequência. Como consequência de não estar definido é que cada Unidade faz o reconhecimento destes de forma diferente.

**7. As Unidades reconhecem todos os bens que lhes são doados e/ou legados ou há dificuldades no seu reconhecimento?**

Todo o processo tem de ser desencadeado pela Unidade, se elas não o fizerem nós não sabemos que esses bens existem. E, portanto, temos noção de que existem bens que não se encontram reconhecidos.

Em relação à tramitação, quando existe a intenção de uma entidade pública ou privada doar algo à Guarda, a Unidade deve enviar para a Repartição de Registo a intenção de doação assinada por parte da entidade para obtenção de despacho do Exmo. Comandante do CARI.

Após aprovação, é informada a Unidade a fim de enviar o termo de doação, bem como a indicação do respetivo valor. Se for novo, valoriza-se pelo custo de aquisição, se for usado e na impossibilidade de saber o valor pelo qual foi adquirido será a Unidade que nos indicará o valor da avaliação.

**8. As viaturas cedidas por empréstimo à Guarda (NEP/GNR 4.9.11, de 4 de novembro de 2005 – gestão de viaturas cedidas por empréstimo à Guarda) encontram-se reconhecidas na contabilidade?**

Quando os bens ainda não são da Guarda nós não o reconhecemos, apenas lhes atribuímos uma ordem interna por forma a imputar os custos. Se mais tarde forem afetivamente afetos à Guarda, nessa altura são reconhecidos.

**9. No âmbito dos bens declarados perdidos a favor do Estado e afetos à GNR ou com declaração de utilização operacional, qual é o reconhecimento efetuado?**

Estes bens só são reconhecidos quando são declarados perdidos a favor do Estado e afetos à Guarda. No entanto, tal como as doações, é necessário que a Unidade, ou no caso das viaturas a DRL/DMT desencadeie o processo para o reconhecimento.

No entanto, quando os bens ainda não são da Guarda nós não o reconhecemos na contabilidade, apenas lhes atribuímos uma ordem interna (no caso das viaturas) por forma a imputar os custos. Se mais tarde forem afetivamente afetos à Guarda, nessa altura são reconhecidos.

**10. Quanto ao património imobiliário da Guarda, de que forma estes ativos foram mensurados?**

Na sua generalidade encontram-se mensurados por 1 €. O SNC-AP será uma excelente oportunidade avaliar corretamente estes imóveis. A sua correta mensuração, neste momento terá um grande impacto nas Demonstrações Financeiras da Guarda e como tal terão de ser devidamente justificadas.

**11. Considera que essa mensuração representa de forma fiável e atualizada o valor desses imóveis?**

Não. Apesar de a Guarda estar a atualizar os valores destes imóveis tem existido dificuldades ao nível da obtenção de cadernetas prediais.

<b>1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)</b>	
1.1. Nome: Pedro Miguel Rodrigues Marques	
1.2. Posto: Capitão	1.5. Habilitações literárias: mestrado
1.3. Cargo/Função: Chefe da Divisão de Administração Financeira e Oficial pertencente ao Grupo de Trabalho para a implementação do SNC-AP	1.6. Local: CARI
1.4. U/E/O: CARI	1.7. Data: 23 de março de 2018
	1.8. Hora (início/fim): 9:30/10:10

**1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?**

Certamente vão haver, no entanto nós (Administração Pública) ainda não analisamos tudo relativamente ao SNC-AP. Até agora a única alteração de relevo que houve realmente foi alteração ao nível das contas.

Depois saberemos quais são as principais alterações, desafios e fazê-los chegar às Chefias da Guarda. Por este motivo a transição para o SNC-AP não trouxe constrangimentos.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

Claro que sim. Atualmente a Guarda só está a fazer a implementação do SNC-AP à luz do GeRFiP, ou seja, se o GeRFiP permitir que haja uma introdução de certa norma nós adotamos, senão não conseguimos utilizar.

Atualmente encontra-se em vigor o GeRFiP 3.1 e ainda não sabemos quais vão ser os tramites do GeRFiP 4.0, este é que vai vigorar de forma definitiva e vai definir a entrada do SNC-AP. A versão atual (GeRFiP 3.1) só altera ao nível do mapeamento, ao nível do balanço de abertura, balanço este que pressupõe que todas as contas estejam corretas.

Nesta fase as Unidades não têm qualquer participação na implementação do normativo, no entanto deveriam começar a análise do manual de implementação e principalmente do SNC-AP, por forma a compreender conceitos e para assim que entrar o GeRFiP 4.0 saberem o que é que vai acontecer. Esta questão está associada à falta de formação, que já é anterior ao POCP e o grande problema da Guarda.

**3. A Lei Orgânica da GNR prevê a possibilidade de a GNR arrecadar receita decorrente das coimas por contraordenações. Ao nível da DRF, é efetuado algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR?**

O militar deveria levantar a coima e emitir logo uma fatura a um cliente no valor dos 100€, só que depois esses 100€ vão estar dependentes da ANSR. A GNR deveria ter um n.º de processo associado a aquela coima e quando fosse transferida a receita estaria associada n.º de processo e assim seria possível nós fazermos a correspondência entre a receita que nos foi transferida e as coimas levantadas. No entanto não se encontra a ser feito desta forma.

Por exemplo, é levantada uma coima de 100€ e sei que uma percentagem é receita da GNR, no entanto a totalidade da coima é entregue à ANSR, que posteriormente transfere a receita da GNR na sua devida parte. Normalmente no final do mês, a ANSR efetua a transferência da percentagem que cabe à GNR e esse é o único registo efetuado. A receita só é registada quando o valor é transferido para a GNR.

Este é um desafio que a Guarda já o tem estudado. Este processo vai ser muito difícil de controlar, se não existe controlo não temos como saber se toda a receita da GNR foi-nos entregue, no entanto também não sabemos quais são aquelas que estão sujeitas a reclamação, quais prescreveram.

**4. E ao nível das Unidades, estas efetuam algum registo?**

Não, é tudo registado por nós. A Unidade faz o levantamento das coimas e envia para a ANSR.

**5. Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?**

Não há, pelo menos por enquanto.

Quando fui dar formação às Unidades questionei-lhes: quando vocês fazem a aquisição de algum bem ou serviço como vocês pensam? A resposta obtida foi de que era realizada com base na dotação orçamental. No entanto, os militares deveriam pensar se o bem se enquadra como um inventário, um AFT ou se deve ser considerado imediatamente como um gasto. A Guarda ainda não definiu regras nesse sentido, nem a partir de qual valor nem qual a tipologia de bens devem ser reconhecidas em cada uma dessas contas.

Claro que é sempre subjetivo, por exemplo: na minha opinião todo o material de escritório deve ir para consumo, uma vez que não faz sentido um ter um fiel de armazém para controlo desses bens, no entanto há quem defenda que sim. Vai ser muito difícil definir regras neste âmbito.

A Portaria n.º 189/2016 define que há um valor (100€) pelo qual determinado bem deve ser classificado como AFT, contudo, mesmo depois de considerar esse valor deve haver sempre uma relação entre 3 principais critérios: além da materialidade do bem (valor), temos de aliar a outras questões, nomeadamente a relação do custo benefício, e as características qualitativas.

Na minha opinião esses 3 critérios devem ser considerados quando é realizada a aquisição de um bem e não ver se existe disponibilidade na rubrica orçamental.

**12. Nos contratos celebrados pela GNR, enquanto entidade adjudicante, as cauções (pecuniária e/ou não pecuniária) encontram-se reconhecidas e/ou divulgadas na contabilidade?**

Não estão. Aquilo que acontece atualmente é que as cauções ficam guardadas, mas não são nem reconhecidas nem divulgadas.

**1. IDENTIFICAÇÃO DO(A) ENTREVISTADO(A)**

1.1. Nome: Idalina da Graça Duarte Bispo	1.5. Habilitações literárias: licenciatura
1.2. Posto: Capitão	1.6. Local: CARI
1.3. Cargo/Função: Chefe da Divisão de Aquisições (em suplência) e Chefe da Repartição de Registo	1.7. Data: 26 de março de 2018
1.4. U/E/O: CARI	1.8. Hora (início/fim): 10:30/11:00

**1. Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?**

Sim, claro que sim. Sentimos esses constrangimentos no dia em que o sistema começou a funcionar no GeRFiP 3.1, ninguém teve formação antes deste sistema ser implementado.

No entanto, o SNC-AP é uma boa oportunidade, nomeadamente para que sejam corrigidas incoerências do passado.

**2. Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?**

Claro que sim, essas variáveis são fundamentais.

Para as Unidades continua tudo igual, o circuito das informações e os procedimentos continuam a ser feitos de igual forma. As Unidades nesta fase não têm participação no processo de implementação.

Quanto à formação, esta não houve.

**5. Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?**

Embora o SNC-AP tenha por referência o valor dos 100€ para o registo de AFT, cada situação deve ser avaliada *per si*. Por exemplo, se considerarmos dois micro-ondas, um de 49€ e outro de 200€, ambos são a mesma tipologia de bens, mas devido ao valor dos mesmos devemos reconhecê-los de forma diferente? Por este motivo devemos considerar também a tipologia do bem.

A nível da Guarda provavelmente iremos considerar como inventários bens cujo valor seja superior aos 100€.

**6. Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o devessem ter sido?**

Sim, existem situações em que aconteçam. Devemos ser coerentes nos bens que reconhecemos como inventários e como AFT.

**7. As Unidades reconhecem todos os bens que lhes são doados e/ou legados ou há dificuldades no seu reconhecimento?**

As regras estão difundidas e as Unidades sabem quais os procedimentos que devem ser adotados. No entanto nós só temos conhecimento quando o processo nos chega cá.

Não sabemos se as Unidades fazem os processos para todos esses bens, no entanto quero acreditar que sim.

**8. As viaturas cedidas por empréstimo à Guarda (NEP/GNR 4.9.11, de 4 de novembro de 2005 – gestão de viaturas cedidas por empréstimo à Guarda) encontram-se reconhecidas na contabilidade?**

O património que não pertence à Guarda não é aumentado à carga (reconhecido como AFT), são criadas ordens internas no sentido de lhes serem imputados todos os custos.

**9. No âmbito dos bens declarados perdidos a favor do Estado e afetos à GNR ou com declaração de utilização operacional, qual é o reconhecimento efetuado?**

É semelhante à questão anterior.

Só quando existe despacho do Exmo. Tenente-General Comandante-Geral os bens são reconhecidos na contabilidade, até que isso aconteça apenas lhes são criadas ordens internas.

**10. Quanto ao património imobiliário da Guarda, de que forma estes ativos foram mensurados?**

Quando o GeRFiP foi implementado, devido à falta de informação e outras dificuldades que tivemos, grande parte dos terrenos e edifícios foram mensurados por 1€, valores que atualmente continuam no registo deste património.

**11. Considera que essa mensuração representa de forma fiável e atualizada o valor desses imóveis?**

Não, estes valores que atualmente se encontram no sistema não refletem os valores do património da Guarda. Estamos a tentar corrigir essas situações e o SNC-AP é uma boa oportunidade para regularizar essas situações.

**12. Nos contratos celebrados pela GNR, enquanto entidade adjudicante, as cauções (pecuniária e/ou não pecuniária) encontram-se reconhecidas e/ou divulgadas na contabilidade?**

Não.

## Apêndice A.3 – Codificação alfanumérica e cromática

Quadro n.º 3 – Codificação alfanumérica e cromática

Codificação das unidades de registo		
Questões	Unidades de Registo	Descrição
Questão 1: Com a transição para o SNC-AP, considera que houveram constrangimentos à sua implementação?	A.1.	Existem constrangimentos
	A.2.	Ao nível da formação
	A.3.	As dificuldades são anteriores ao SNC-AP
	A.4.	É uma janela de oportunidade
Questão 2: Considera que variáveis como o envolvimento das Unidades, a formação e o GeRFiP influenciaram a implementação do normativo?	B.1.	O envolvimento, formação e GeRFiP são variáveis importantes
	B.2.	Para as Unidades não houve alterações significativas
	B.3.	Nesta fase da transição as Unidades não podem contribuir para a implementação
Questão 3: A Lei Orgânica da GNR prevê a possibilidade de a GNR arrecadar receita decorrente das coimas por contraordenações. Ao nível da DRF, é efetuado algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR?	C.1.	Não existe acompanhamento contabilístico (desde que a coima é levantada)
	C.2.	Estão a ser realizados esforços
Questão 4: E ao nível das unidades, estas efetuam algum registo?	D.1.	Não existe
Questão 5: Relativamente aos inventários, quais são os critérios de reconhecimento?	E.1.	Não existem regras internas definidas
	E.2.	Não deve considerar-se apenas o valor dos bens

	E.3.	Deve considerar-se a tipologia dos bens
Questão 6: Das auditorias realizadas e da prestação de contas das Unidades, são encontrados itens classificados como inventários/existências que não o deveriam ter sido?	F.1.	Existem
	F.2.	O reconhecimento não se encontra harmonizado
Questão 7: As Unidades reconhecem todos os bens que lhes são doados e/ou legados ou há dificuldades no seu reconhecimento?	G.1.	Nem todas as doações/legações estão reconhecidas
	G.2.	Têm de ser as Unidades a desencadear o processo O processo deve ser desencadeado pelas Unidades
Questão 8: Existem Unidades a quem tenham sido cedidos bens, nomeadamente no âmbito da NEP/GNR 4.9.11, de 4 de novembro de 2005 – gestão de viaturas cedidas por empréstimo à Guarda?	I.1.	Não se encontram reconhecidas
Questão 9: No âmbito dos bens declarados perdidos a favor do Estado e afetos à GNR ou com declaração de utilização operacional, qual é o reconhecimento efetuado?	J.1.	São reconhecidos (perdidos a favor do Estado e afetos à GNR)
	J.2.	Não são reconhecidos (declaração operacional)
Questão 10: Quanto ao património imobiliário da Guarda, de que forma estes ativos foram mensurados?	K.1.	Em grande parte, encontram-se mensurados por 1€
Questão 11: Considera que essa mensuração representa de forma fiável e atualizada o valor desses imóveis?	L.1.	Não
	L.2.	O principal constrangimento tem sido a falta de documentação
	L.3.	Estão a ser realizados esforços para a correta mensuração

Questão 12: Nos contratos celebrados pela GNR, enquanto entidade adjudicante, as cauções (pecuniária e/ou não pecuniária) encontram-se reconhecidas e/ou divulgadas na contabilidade?	M.1.	Não são reconhecidas (cauções pecuniárias), nem divulgadas (cauções não pecuniárias)
---	------	--

**Fonte: Elaboração própria, com base em Sarmento (2013)**

## Apêndice A.4 – Matriz de contexto e de registo por questão

Quadro n.º 4 – Matriz de contexto e de registo por questão

Entrevistado	Unidade de Contexto	Unidade de Registo
Questão 1		
E1	Motivos	
	“Um dos principais entraves à implementação do SNC-AP reside na inexistência de uma entidade contabilística na Guarda, que agregue toda a informação e identifique as principais ações ao nível das contas e alterações que o SNC-AP veio trazer face ao POCP”.	A.1.
	“Os grandes constrangimentos são de facto a grande falta de formação em contabilidade de todos os militares que trabalham na contabilidade”.	A.2.
	“A GNR ainda não estava a funcionar em pleno à luz do POCP quanto mais no SNC-AP que traz um conjunto de alterações, que traz uma nova filosofia relativamente, e não se trata de uma mera conversão de contas, é de facto muito diferente do POCP. Temos de dominar o POCP para depois entrarmos no SNC-AP.”	A.3.
	“É um desafio para nós que somos técnicos, mas para toda a GNR, porque envolve toda a Guarda, por outro lado é uma janela de oportunidade, quer para a aprendizagem do SNC-AP quer para adotarmos uma contabilidade mais correta”.	A.4.
E2	“Existiram, desde logo houveram sucessivos adiamentos e alterações à entrada em vigor, o SNC-AP já deveria ter entrado em vigor há bastante tempo”.	A.1.
	“Neste momento ainda se encontra a decorrer a formação da UniLEO, e já estamos em março, o normativo que em vigor a 1 de janeiro. Ou seja, todo o processo de transição foi muito repentino, a transição decorreu sem que houvessem bases sólidas, quer ao nível da formação, quer ao nível dos sistemas de informação (GeRFiP)”.	A.2.
	No entanto, o SNC-AP pode ser uma forma para a Guarda efetuar um conjunto de alterações ao nível da contabilidade.	A.4.
E3	“Nem nós Oficiais, estávamos preparados para o que o SNC-AP vai exigir”.	A.1.
	“As principais dificuldades que eu sinto é a falta de formação específica dos Oficiais e Sargentos e o facto de	A.2.

	sermos poucos em quantidade que depois se reflete na qualidade, ao sermos poucos temos de abranger tudo.”	
	“Se nós já tínhamos estas dificuldades em POCP, mais agravado será com o SNC-AP.”	A.3.
	“Nós percebemos que o SNC-AP era um desafio, mas seria também uma janela de oportunidade, quer para efetuar correções da contabilidade da Guarda, bem como para o Quadro de Administração Militar, devido à sua complexidade e alterações estruturais da contabilidade.”	A.4.
	Sim, claro que existiram constrangimentos, pelo menos no âmbito da Direção das Infraestruturas.	A.1.
	As Unidades não têm formação neste âmbito, nem eu, Diretor das Infraestruturas tenho, ninguém recebeu formação neste âmbito.	A.2.
E4/E5	Nessa altura, foram introduzidos dados no GeRFiP através do n.º do SIIE, o que começou logo com problemas. Para o GeRFiP aceitar o registo, todos os campos preenchidos, nomeadamente do valor patrimonial que teria de ser diferente de zero, dessa forma colocou-se o valor simbólico de 1€, considerando a janela de em 2012 para o carregar os valores de acordo com a caderneta predial, o que não veio a acontecer.	A.3.
	O SNC-AP é agora uma nova janela de oportunidade para que a Guarda e o Estado organizem toda esta informação numa base de dados, com base na caderneta predial e com um valor atualizado.	A.4.
	Sim, houveram constrangimentos. No dia em que o GeRFiP 3.1 foi implementado, tendo por de trás o SNC-AP, houveram um conjunto de alterações sem que nos fossem explicadas.	A.1.
E6	“Inclusivamente só próximo mês (abril) será ministrada formação no âmbito do SNC-AP.”	A.2.
	Penso que a adoção deste novo modelo de contabilidade seja uma oportunidade para a Guarda.	A.4.
E7	Certamente vão haver, só que nós, Administração Pública, ainda não analisamos tudo relativamente ao SNC-AP. Até agora a única alteração de relevo que houve realmente foi alteração ao nível das contas.	A.1.
	Esta questão está associada à falta de formação, que já é anterior ao POCP e o grande problema da Guarda.	A.2. e A.3.
E8	Sim, claro que sim.	A.1.

	Sentimos esses constrangimentos no dia em que o sistema começou a funcionar no GeRFiP 3.1, ninguém teve formação antes deste sistema ser implementado.	A.2.
	No entanto, o SNC-AP é uma boa oportunidade, nomeadamente para que sejam corrigidas incoerências do passado.	A.4.
Questão 2		
E1	Eu acho que têm muito influência, porque na verdade quem lançam os movimentos no GeRFiP são as Un e é claro que se eles trabalharem bem é meio caminho para os mapas contabilísticos estarem bem, se eles estiverem todos a trabalhar mal e com falta de formação é impossível um Órgão central fazer todas as correções.	B.1.
E2	Todo o processo de transição foi muito repentino, a transição decorreu sem que houvessem bases sólidas, quer ao nível da formação, quer ao nível dos sistemas de informação (GeRFiP).	B.1.
	Ao nível das Unidades os processos são realizados de igual forma relativamente àquilo que era feito anteriormente.	B.2.
	As Unidades acabam por não ter peso significativo nesta fase do processo, interessa-lhes mais a ótica do registo da despesa e da receita, estão mais focadas nessas perspetivas.	B.3.
E3	Sim, sem dúvida.	B.1.
	Aquilo que vinha do passado continua a ser feito igual forma, o GeRFiP está parametrizado para que os registos contabilísticos sejam convertidos em SNC-AP.	B.2.
	Em relação às Unidades, elas ainda não se aperceberam quais são as alterações, porque o GeRFiP foi parametrizado pela eSPap e os processos continuam a ser desenvolvidos de igual forma.	B.3.
E4/E5	Esses fatores são muito importantes. As Unidades não têm formação neste âmbito, nem eu, Diretor das Infraestruturas tenho, ninguém recebeu formação neste âmbito (...) Nós fizemos tentativa de envolver as Unidades, algumas prestaram-nos algumas informações, no entanto, ficou muito aquém do que seria o necessário. Desta forma adotamos uma modalidade diferente, ficámos nós encarregues (...) Em matéria relacionada com património imobiliário, o GeRFiP é uma aplicação muito insipida, apenas registamos o valor patrimonial, onde teria todo o	B.1.

	interesse saber outras informações, como áreas de construção por exemplo.	
	Nós fizemos tentativa de envolver as Unidades, algumas prestaram-nos algumas informações, no entanto, ficou muito aquém do que seria o necessário. Desta forma adotamos uma modalidade diferente, ficámos nós encarregues.	B.2. e B.3.
E6	Quanto à formação e ao GeRFiP ambas são muito importantes e mantenho o que foi referido na questão anterior.	B.1.
	Para as Unidades não houveram grandes alterações, para eles continua tudo igual.	B.2.
	No entanto, nós somos nós que as apoiamos nos registos, o que nos obriga a dominar o sistema.	B.4.
E7	Claro que sim. Atualmente a Guarda só está a fazer a implementação do SNC-AP à luz do GeRFiP, ou seja, se o GeRFiP permitir que haja uma introdução de certa norma nós adotamos, senão não conseguimos utilizar.	B.1.
	A versão atual (GeRFiP 3.1) só altera ao nível do mapeamento, ao nível do balanço de abertura, balanço este que pressupõe que todas as contas estejam corretas.	B.2.
	Nesta fase as Unidades não têm qualquer participação na implementação do normativo, no entanto deveriam começar a análise do manual de implementação e principalmente do SNC-AP, por forma a compreender conceitos e para assim que entrar o GeRFiP 4.0 saberem o que é que vai acontecer.	B.3.
E8	Claro que sim, essas variáveis são fundamentais.	B.1.
	Para as Unidades continua tudo igual, o circuito das informações e os procedimentos continuam a ser feitos de igual forma	B.2.
	As Unidades nesta fase não têm participação no processo de implementação.	B.3.
<b>Questão 3</b>		
E1	Neste momento isso não acontece, aquilo que acontece é que o dinheiro é recebido no Posto, o militar do Posto deposita no IGCP/conta da Unidade com um talão de depósito externo do tesoureiro, mas nem nesse momento o dinheiro é registado na contabilidade. Posteriormente, o IGCP transfere para uma conta IGCP da DAF e só a DAF é que vai integrá-lo no Tesouro.	C.1.
	A GNR é um projeto piloto na UniLEO, o documento contabilístico de cobrança, para se criar uma solução que	C.2.

	<p>passa por quando o dinheiro é recebido no posto seja registado contabilisticamente e a DGO e outras entidades responsáveis pela componente financeira tenham logo conhecimento desse facto e esse dinheiro possa estar logo nos cofres do Tesouro.</p>	
E3	<p>É lógico que há um registo, agora se há um registo a partir do momento em que se verifica a possibilidade de arrecadação da receita, nesse caso não. (...) No entanto, neste momento esse registo não está a ser realizado desde o início, ou seja, no momento em que há a possibilidade de arrecadar uma certa receita, aquilo que existe é realizado quando há a liquidação da receita.</p>	C.1.
	<p>Penso que teremos de caminhar por nesse sentido, não só devido ao princípio da Unidade de Tesouraria, mas também para o controlo da receita da Guarda, desde o momento em que o evento acontece, pelo que têm sido realizados esforços nesse sentido.</p>	C.2.
E7	<p>Aquilo que deveria ser é efetivamente feito seria o militar levanta a coima e emite logo uma fatura a um cliente no valor dos 100€, só que depois esses 100€ vão estar dependentes da ANSR para nós. Nós deveríamos ter um n.º de processo associado aquela coima e quando fosse transferida a receita estivesse associado o n.º de processo e assim seria possível nós fazermos a correspondência entre a receita que nos foi transferida e as coimas levantadas. No entanto não se encontra a ser feito desta forma.</p>	C.1.
	<p>Este é um desafio que a Guarda já o tem estudado. Este processo vai ser muito difícil de controlar, se não existe controlo não temos como saber se toda a receita da GNR foi-nos entregue, no entanto também não sabemos quais são aquelas que estão sujeitas a reclamação, quais prescreveram.</p>	C.2.
<p>Questão 4</p>		
E1	<p>Não, ao nível das Unidades, exceto as do SEPNA que de fato há registo no SGR/GeRFiP, e no caso dos pagamentos voluntários que ficam nos pagamentos de tesouraria, não há mais nada.</p>	D.1.
E3	<p>Este registo não existe ao nível das Unidades.</p>	D.1.
E7	<p>Não, é tudo registado por nós. A Unidade faz o levantamento dos autos e envia para a ANSR.</p>	D.1.
<p>Questão 5</p>		

E1	Atualmente não existem normas internas relativamente aos inventários e vão ter de existir (...) Não há nenhuma norma interna sobre o que são bens duradouros, investimento e não duradouros	E.1.
	Na minha opinião não nos podemos focar no valor, temos de verificar a criticidade, a importância do bem para a GNR	E.2. e E.3.
E2	Que tenha conhecimento, ao nível interno não existem normas que definam as regras para o reconhecimento de inventários	E.1.
	Há quem tome por referência os 100€ referidos pelo Decreto-Lei, mas esse valor aparece numa conta residual, mas esse bem não é residual. Na minha opinião os 100€ não deveriam ser tomados logo como referência.	E.2.
	Quanto aos critérios de reconhecimento, são bens que estão afetos ao dia-a-dia da Unidade, é expectável que traga benefício económico futuro, seja integrado na produção dos serviços, devendo-se considerar a criticidade e tipologia de bens que sejam reconhecidos	E.3.
E6	Atualmente não estão definidas NEPs nesta matéria.	E.1.
	Por exemplo, um coldre custa 50€, mas se atender a valor de referência do SNC-AP (100€) devo considera-lo como inventário, mas este tipo de bem é crítico para a Guarda. Na minha opinião não se pode definir os inventários pelo seu valor.	E.2.
	Em situações como estas acontecem os inventários não devem ser reconhecidos pelo seu valor, deve-se considerar a tipologia dos bens que estão a ser adquiridos.	E.3.
E7	Não há, pelo menos por enquanto (...) A Guarda ainda não definiu regras nesse sentido, nem a partir de qual valor nem qual a tipologia de bens devem ser reconhecidas em cada uma dessas contas.	E.1.
	A Portaria n.º 189/2016 define que há um valor, 100€, pelo qual determinado bem deve ser classificado como AFT, contudo, mesmo depois de considerar esse valor deve haver sempre uma relação entre 3 principais critérios: além da materialidade do bem (valor), temos de aliar a outras questões, nomeadamente a relação do custo benefício, e as características qualitativas.	E.2. e E.3.
E8	Embora o SNC-AP tenha por referência o valor dos 100€ para o registo de AFT, cada situação deve ser avaliada <i>per si</i>	E.2.

	Por este motivo devemos considerar também a tipologia do bem.	E.3.
Questão 6		
E1	Em harmonia com a questão anterior, de facto existem situações em que os são reconhecidos inventários quando deveriam ser gastos ou AFT.	F.1.
E2	Há militares que reconhecem os bens como inventários e há quem reconheça logo como consumo e desta forma os bens não vão sequer para depósito.	F.1.
	Mas esta questão não está uniforme na Guarda.	F.2.
E3	“Esta questão relaciona-se com a falta de formação e falta de pessoal e é natural que o erro seja mais persistente do que aquilo que deveria de ser. Quer ao nível dos bens tangíveis, como ao nível dos intangíveis, como efetivamente dos próprios inventários, existem ainda dificuldades, mas isso já vinha do POCP (...) Efetivamente vai havendo alguns erros, que derivam da falta de conhecimento falta de formação e de recursos humanos, mas estamos a melhorar muito”	F.1.
	Neste momento estamos a dar os nossos passos, os armazéns estavam muito aquém daquilo que deveriam de estar, isto naturalmente reflete-se na conta de gerência. Neste âmbito as unidades ainda não trabalham todas de igual forma.”	F.2.
E6	Sim existem. Se for dentro do mesmo ano económico é possível ser corrigido, fazendo todo o processo novamente.	F.1.
	Como consequência de não estar definido é que cada Unidade faz o reconhecimento destes de forma diferente.	F.2.
E8	Sim, existem situações em que aconteçam.	F.1.
	Devemos ser coerentes nos bens que reconhecemos como inventários e como AFT.	F.2.
Questão 7		
E2	Elas podem ter dificuldades se não tiverem a perspicácia e se não souberem que os bens têm de ser reconhecidos e aumentados à carga. Se não desencadearem esse processo, os registos contabilísticos não são feitos e é necessário que as Unidades tenham essa sensibilidade, mas também formação	G.1.
	Existem situações cujo processo não é desencadeado. Como consequência, os bens não são reconhecidos e depois não se sabe onde estes bens se encontram.	G.2.

E6	Todo o processo tem de ser desencadeado pela Unidade, se elas não o fizerem nós não sabemos que esses bens existem (...)	G.1.
	(...) e, portanto, temos noção de que existem bens que não se encontram reconhecidos.	G.2.
E8	As regras estão difundidas e as Unidades sabem quais os procedimentos que devem ser adotados. No entanto nós só temos conhecimento quando o processo nos chega cá.	G.2.
Questão 8		
E6	Quando os bens ainda não são da Guarda nós não o reconhecemos, apenas lhes atribuímos uma ordem interna por forma a imputar os custos. Se mais tarde forem afetivamente afetos à Guarda, nessa altura são reconhecidos.	H.1.
E8	O património que não pertence à Guarda não é aumentado à carga (reconhecido como AFT), são criadas ordens internas no sentido de lhes serem imputados todos os custos.	H.1.
Questão 9		
E6	Estes bens só são reconhecidos quando são afetos declarados perdidos a favor do Estado e afetos à Guarda	J.1.
	No entanto, quando os bens ainda não são da Guarda nós não o reconhecemos na contabilidade, apenas lhes atribuímos uma ordem interna por forma a imputar os custos. Se mais tarde forem afetivamente afetos à Guarda, nessa altura são reconhecidos.	J.2.
E8	É semelhante à questão anterior (...) O património que não pertence à Guarda não é aumentado à carga (reconhecido como AFT), são criadas ordens internas no sentido de lhes serem imputados todos os custos.	J.1.
	Só quando existe despacho do Exmo. Tenente-General Comandante-Geral os bens são reconhecidos na contabilidade, até que isso aconteça apenas lhes são criadas ordens internas.	J.2.
Questão 10		
E2	Alguns foram mensurados por 1€, outros eventualmente nem estarão reconhecidos, outros estão mensurados por um valor aproximado do VPT, mas há uma grande discrepância.	K.1.
E4/E5	Para o GeRFiP aceitar o registo, todos os campos tinham de ser preenchidos, nomeadamente do valor patrimonial que teria de ser diferente de zero, dessa forma colocou-se	K.1.

	o valor simbólico de 1€, considerando a janela de em 2012 para o carregar os valores de acordo com a caderneta predial, o que não veio a acontecer.	
E6	Na sua generalidade encontram-se mensurados por 1€. (...) No entanto, deve atender-se que terá um grande impacto nas Demonstrações Financeiras da Guarda e como tal terão de ser justificadas.	K.1.
E8	Quando o GeRFiP foi implementado, devido à falta de informação e outras dificuldades que tivemos, grande parte dos terrenos e edifícios foram mensurados por 1€, valores que atualmente continuam no registo deste património.	K.1.
Questão 11		
E2	Não, atualmente não.	L.1.
	De qualquer forma isso será uma tarefa morosa, há imóveis que foram construídos em protocolos e depois não são disponibilizadas informações sobre os mesmos. A DGTF, seria a entidade que deveria fazer regulação a esse nível, no entanto não existe um entendimento. Alguns dos imóveis não possuem cadernetas prediais, não existe uma base que diga qual é o VPT daquele imóvel e foram registados por um valor que não corresponde à realidade.	L.2.
	No âmbito do Grupo de Trabalho foram desenvolvidos esforços, aliás, a incorreta mensuração implica uma elevada materialidade financeira ao nível das demonstrações financeiras da Guarda.	L.3.
E4/E5	Não, isso é completamente desfasado, não tem qualquer relação com a realidade. Quando estiverem com o VPT os valores estarão próximos mais próximos da realidade. Mesmo nessa situação poderá não estar próximo da realidade uma vez que podem apenas ser valores estimados.	L.1.
	A Guarda deve promover todos os procedimentos e documentos necessários para o registo que posteriormente são enviados para a DGTF, via Secretaria-Geral. A DGTF deveria obter as cadernetas prediais mais atuais. No entanto, isto tem sido feito pela Guarda por forma a acelerar o processo (...) Existiram casos de imóveis que estavam registados com n.ºs de contribuintes que já não existem, como por exemplo, a Escola da Guarda com o n.º de contribuinte dos Serviços Sociais da Guarda Fiscal (...) O documento legal que nos dá os valores dos imóveis é a caderneta predial das finanças. Nem teríamos a hipótese	L.2.

	de fazer isto de outra forma, seria impossível fazermos o levantamento de todos os imóveis, contratar um serviço de avaliação de imóveis e os custos envolvidos.	
	A verdade é que este ano estamos a fazer um trabalho imenso, por forma a fazer o levantamento de todos os imóveis que estão afetos à Guarda, para que tenham a caderneta predial atualizada.	L.3.
E6	Não.	L.1.
	Apesar de a Guarda estar a atualizar os valores destes imóveis tem existido dificuldades ao nível da obtenção de cadernetas prediais.	L.2. e L.3.
E8	Não, estes valores que atualmente se encontram no sistema não refletem os valores do património da Guarda.	L.1.
	Estamos a tentar corrigir essas situações e o SNC-AP é uma boa oportunidade para regularizar essas situações	L.3.
Questão 12		
E1	Fomos verificar e apenas são registadas em operações de tesouraria, em termos contabilísticos (GeRFiP). O que de facto é feito é que a Unidade fica com a caução e depois devolve na altura devida.	M.1.
E3	Eu penso que é muito pertinente começarmos a registar e neste momento está em estudo efetivamente o registo delas, sendo que em breve passaremos a regista-las. Mas atualmente não se encontram registadas na contabilidade.	M.1.
E7	Não estão. Aquilo que acontece atualmente é que as cauções ficam guardadas, mas não são nem reconhecidas nem divulgadas.	M.1.
E8	Não.	M.1.

Fonte: Elaboração própria, com base em Sarmento (2013)

# APÊNDICE B – INQUÉRITOS POR QUESTIONÁRIO

## Apêndice B.1 – Inquérito por questionário

Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana  
Principais Desafios



### Implementação do SNC-AP na GNR: principais desafios

#### Parte I – Dados Sociométricos

1. Indique o seu Posto:

- Tenente-Coronel
- Major
- Capitão
- Tenente
- Alferes
- Sargento-Mor
- Sargento-Chefe
- Outro

2. Indique a que Quadro pertence:

- Infantaria
- Cavalaria
- Administração
- Técnico de Pessoal e Secretariado
- Outro

3. Indique a Unidade em que desempenha funções:

Instruções de pergunta: *Exemplo: Comando Territorial de Lisboa*

4. Indique as suas habilitações literárias:

- Inferior ao 12º ano de escolaridade
- 12º ano de escolaridade
- Bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

1 de 6

Figura n.º 10 – Inquérito por questionário

Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana  
Principais Desafios

5. Na formação base (CFO ou CFS) frequentou unidades curriculares de contabilidade?

- Sim  
 Não

6. Frequentou formação adicional na área da Contabilidade?

- Sim  
 Não



Implementação do SNC-AP na GNR: principais desafios

Parte I – Questionário

7. Relativamente ao ano de 2017, existem bens que foram reconhecidos como inventários/existências?

Instruções de pergunta: *Reconhecimento: é o processo de incorporar um determinado item numa demonstração financeira.; Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 9*

- Sim  
 Não

8. Qual a tipologia de bens?

- Economato  
 Combustível  
 Munições  
 Viaturas  
 Armamento  
 Outro

9. Decorrente da atividade operacional da Unidade, em 2017 foram emitidos autos contraordenacionais?

Instruções de pergunta: *Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 11*

- Sim  
 Não

Figura n.º 11 – Inquérito por questionário

Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana  
Principais Desafios

10. No âmbito das contas a receber, efetua algum tipo de registo contabilístico para o acompanhamento da receita destinada à GNR decorrente dos autos emitidos pela Unidade?

- Sim  
 Não

11. Existem bens apreendidos, perdidos a favor do Estado, que atualmente se encontram em uso?

Instruções de pergunta: Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 15

- Sim  
 Não

12. Qual a tipologia de bens?

- Viaturas  
 Embarcações  
 Armamento  
 Equipamento de telecomunicações  
 Material de Informática  
 Outro

13. Esses bens estão reconhecidos na contabilidade?

Instruções de pergunta: Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 15

- Sim  
 Não

14. Qual o reconhecimento efetuado (bens apreendidos, perdidos a favor do Estado)?

Instruções de pergunta: Reconhecimento: é o processo de incorporar um determinado item numa demonstração financeira.

- Ativo Fixo Tangível (imobilizado corpóreo)  
 Ativo Intangível (imobilizado incorpóreo)  
 Propriedade de Investimento (investimento em imóveis)  
 Inventários (existências)  
 Outro

15. A Unidade utiliza bens com a declaração de utilidade operacional (ainda não foram perdidos a favor do Estado)?

Instruções de pergunta: Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 20

- Sim  
 Não

Figura n.º 12 – Inquérito por questionário

Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana  
Principais Desafios

16. Qual a tipologia de bens?

- Viaturas
- Embarcações
- Armamento
- Equipamento de Telecomunicações
- Material de Informática
- Outro

17. Esses bens cumprem os critérios para serem reconhecidos como Ativos?

Instruções de pergunta: *Crítérios cumulativos: (1) Capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros; (2) Resultado de um evento passado; (3) Controlo do bem (Ex: propriedade legal; capacidade de restringir o acesso de outras entidades ao mesmo; existência de um direito (legal ou outro)).*

- Sim
- Não

18. Os bens com declaração de utilizada operacional foram reconhecidos na contabilidade?

Instruções de pergunta: *Reconhecimento: é o processo de incorporar um determinado item numa demonstração financeira. Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 20*

- Sim
- Não

19. Qual o reconhecimento efetuado?

- Ativo Fixo Tangível (imobilizado corpóreo)
- Ativo Intangível (imobilizado incorpóreo)
- Propriedade de investimento (investimento em imóveis)
- Inventários (existências)
- Outro

20. Existem bens que tenham sido cedidos, doados e/ou legados à GNR e que sejam utilizados pela Unidade?

Instruções de pergunta: *Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 24*

- Sim
- Não

Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana  
Principais Desafios

21. Qual a tipologia de bens?

- Imóveis
- Viaturas
- Bens de cariz histórico
- Armamento
- Material informático
- Outra. Qual?

22. Esses bens foram reconhecidos na contabilidade?

Instruções de pergunta: Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 24

- Sim
- Não

23. Qual o reconhecimento efetuado?

- Ativo Fixo Tangível (imobilizado corpóreo)
- Ativo Intangível (imobilizado incorpóreo)
- Propriedade de Investimento (investimentos em imóveis)
- Inventários (existências)
- Outro

24. Existem atualmente contratos em vigor em que a Unidade exigiu uma caução pecuniária?

Instruções de pergunta: Pecuniária = em dinheiro (moedas, notas e/ou depósitos). Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 28

- Sim
- Não

25. Essas cauções foram reconhecidas na contabilidade?

- Sim
- Não

26. Existem atualmente contratos em vigor em que a Unidade exigiu uma caução não-pecuniária?

Instruções de pergunta: Se respondeu "Não" passe para a Questão n.º 28

- Sim
- Não

Implementação do SNC-AP na Guarda Nacional Republicana  
Principais Desafios

27. Essas cauções foram divulgadas?

- Sim  
 Não

Indique, numa escala em que 1 significa "Fácil" e 5 significa "Difícil", como classifica a dificuldade da transição e adoção do SNC-AP?

	1	2	3	4	5	
Fácil	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Difícil

29. Quais as principais dificuldades que a Unidade tem sentido com a implementação do SNC-AP?

- Falta de formação  
 Falta de pessoal qualificado  
 Falta de recursos humanos  
 Reconhecimento de ativos e passivos  
 Mensuração de ativos e passivos  
 Sistema informático (GeRFIP)  
 Outros. Quais?

30. Na sua opinião o que poderá contribuir para a plena implementação do SNC-AP na GNR?

Bem-haja pela sua colaboração,

Rafael da Silva Gomes  
Aspirante de ADMIL

6 de 6

Figura n.º 15 – Inquérito por questionário

Fonte: *Survio.com*

## Apêndice B.2 – Fluxograma do inquérito por questionário

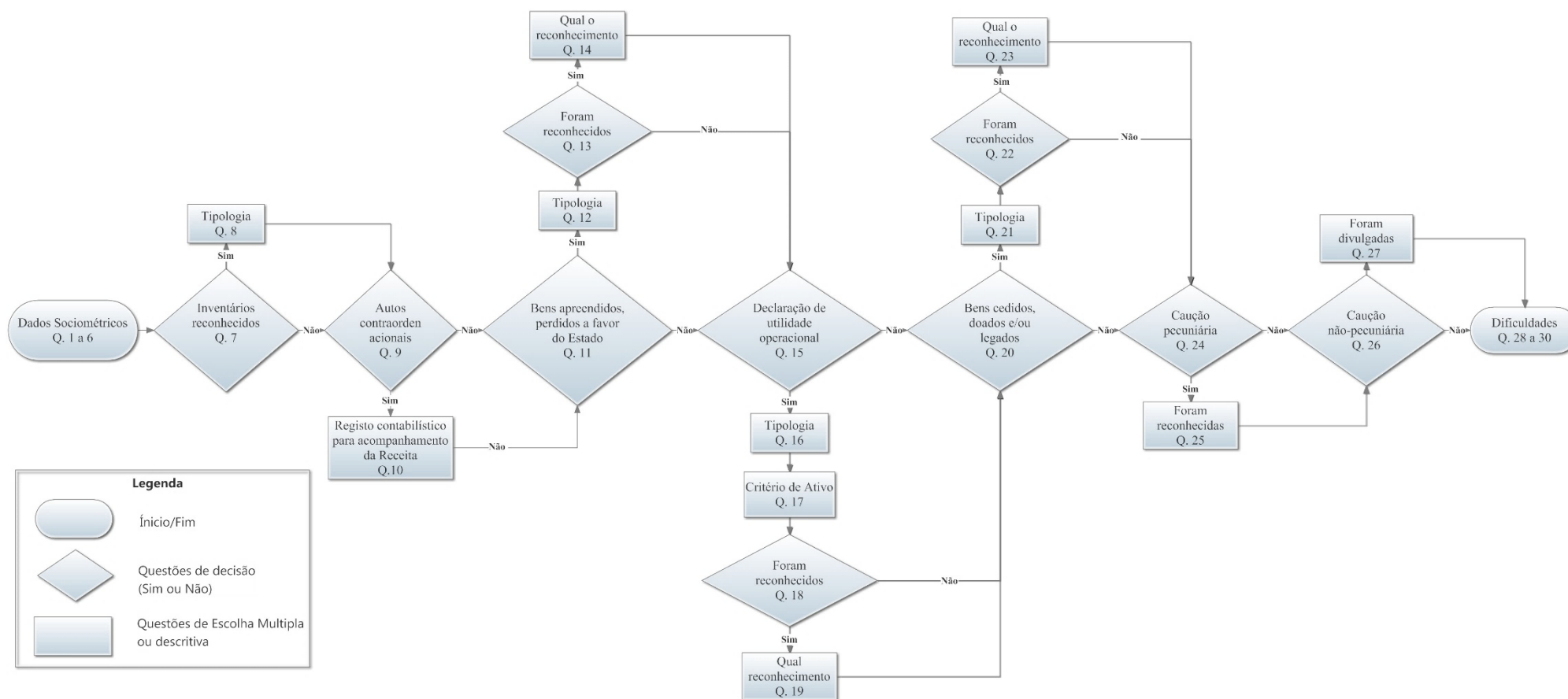


Figura n.º 16 – Fluxograma do inquérito por questionário

Fonte: Elaboração própria

### Apêndice B.3 – Convite para responder ao inquérito por questionário

**Assunto:** Inquérito por questionário para Trabalho de Investigação Aplicada (TIA)

**Corpo:** Exmo. Sr. Chefe da Secção de Recursos Logísticos e Financeiros,  
No âmbito do Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada, com vista à obtenção do grau académico de Mestre em Administração da Guarda Nacional Republicana, surge a necessidade de realizar um inquérito por questionário com o intuito de recolher informações para a investigação subordinada ao tema “Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas na Guarda Nacional Republicana: Principais Desafios”.

Na sequência da Reforma da Contabilidade Pública, em 2015, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Este diploma entrou em vigor dia 1 de janeiro de 2018, alterando por completo o paradigma até agora vivenciado, sendo que a GNR se encontra abrangida pelo mesmo.

Com a transição, foi necessário efetuar o balanço de abertura que contém um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado. Considerando as alterações entre o atual sistema de contabilidade e o anterior, torna-se visível que ainda existem bastantes desafios na elaboração do balanço de abertura.

Portanto o presente Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada pretende investigar sobre quais as implicações que o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas tem no balanço de abertura de 2018 para a GNR.

Face ao exposto, solicito a V. Ex.<sup>a</sup> o preenchimento do questionário, acedível através do link: <https://www.surveio.com/survey/d/W4I9A9X2Z4A9S9DIR>.

Por último, sublinha-se que o inquérito por questionário tem fins exclusivamente académicos; os dados sociodemográficos requeridos servem única e exclusivamente para a caracterização da amostra e os resultados do presente estudo serão facultados ao Comando da Guarda Nacional Republicana, através da Academia Militar.

Qualquer dúvida ou sugestão, faça chega-la através dos seguintes contatos:

*E-mail:* gomes.rs1@gnr.pt

Telemóvel: 912 614 222

Bem-haja pela sua colaboração.

Atenciosamente,

Rafael da Silva Gomes, Aspirante de ADMIL.

Fonte: Elaboração própria

## Apêndice B.4 – População do inquérito por questionário

Quadro n.º 5 – População do inquérito por questionário

Unidade	Posto	Unidade	Posto
SRLF do Centro Clínico	Capitão	SRLF do CTer Porto	Tenente
SRLF do CTer Açores	Sargento-Chefe	SRLF do CTer Santarém	Tenente-Coronel
SRLF do CTer Aveiro	Major	SRLF do CTer Setúbal	Major
SRLF do CTer Beja	Sargento-Chefe	SRLF do CTer Viana do Castelo	Tenente-Coronel
SRLF do CTer Braga	Major	SRLF do CTer Vila Real	Major
SRLF do CTer Bragança	Tenente-Coronel	SRLF do CTer Viseu	Major
SRLF do CTer Castelo Branco	Sargento-Chefe	RARI da Escola da Guarda	Tenente-Coronel
SRLF do CTer Coimbra	Tenente-Coronel	SRLF da Secretaria-Geral da Guarda	Capitão
SRLF do CTer Évora	Capitão	SRLF da Unidade de Ação Fiscal	Tenente-Coronel
SRLF do CTer Faro	Tenente-Coronel	SRLF da Unidade de Apoio Geral	Capitão
SRLF do CTer Guarda	Tenente-Coronel	SRLF da Unidade de Controlo Costeiro	Tenente-Coronel
SRLF do CTer Leiria	Sargento-Chefe	SRLF da Unidade de Intervenção	Capitão
SRLF do CTer Lisboa	Tenente-Coronel	SRLF da Unidade de Segurança e Honras do Estado	Capitão
SRLF do CTer Madeira	Sargento-Ajudante	SRLF da Unidade Nacional de Trânsito	Sargento-Ajudante
SRLF do CTer Portalegre	Major	Total	29

Fonte: Elaboração própria

## **ANEXOS**

## ANEXO A - ANÁLISE DOCUMENTAL

### Anexo A.1 – Balanço do ativo da GNR de 2017

Moeda	EUR	Euro europeu				
			AB 2017	AP 2017	AL 2017	AL 2016
<b>Activo</b>						
Imobilizado						
Bens de domínio público:						
451	Terrenos e recursos naturais					
452	Edifícios					
453	Outras construções e infra-estrut					
454	Infra-est.e equip.natureza militar					
455	Bens de patrim.hist.,artist. cult.					
459	Outros bens de domínio público					
445	Imobilizações em curso					
446	Adiant.p/conta bens domínio públic					
			1.440,00		1.440,00	1.440,00
			1.440,00		1.440,00	1.440,00
Imobilizações incorpóreas:						
431	Despesas de instalação					
432	Despesas investimento e desenvolv.					
433	Propriedade indust. e outros dir.					
443	Imobilizações em curso					
449	Adiant.p/conta imobil.incorpóreas					
Imobilizações corpóreas:						
421	Terrenos e recursos naturais		890.645,53		890.645,53	890.646,53
422	Edifícios e outras construções		8.936.709,29	2.786.513,76	6.150.195,53	6.334.319,29
423	Equipamento básico		166.596.032,06	141.664.663,79	24.931.368,27	28.908.531,24
424	Equipamento de transporte		130.540.660,01	111.257.804,66	19.282.855,35	21.377.204,97
425	Ferramentas e utensílios		521.963,59	355.103,71	166.859,88	202.238,86
426	Equipamento administrativo		377.133,93	263.472,63	113.661,30	155.253,11
427	Taras e vasilhame					
429	Outras imobilizações corpóreas		2.414.777,86	1.174.985,10	1.239.792,76	1.426.580,88
442	Imobilizações em curso		1.197.300,32		1.197.300,32	103.695,89
448	Adiant.p/conta imobiliz. corpóreas					
			311.475.222,59	257.502.543,65	53.972.678,94	59.398.470,77
Investimentos financeiros:						
411	Partes de capital					
412	Obrigações e tit. de participação					
413	Empréstimos de financiamento					
414	Investimentos em imóveis					
415	Outras aplicações financeiras					
441	Imobilizações em curso					
447	Adiant.p/conta invest. financeiros					

Figura n.º 17 – Balanço do ativo da GNR de 2017

Moeda	EUR	Euro europeu				
			AB 2017	AP 2017	AL 2017	AL 2016
Circulante:						
Existências:						
36		Matérias-primas, sub. e de consumo	25.857.271,65		25.857.271,65	6.781.672,55
35		Produtos e trabalhos em curso				
34		Subprodutos, desperd., resid. e ref.	647.295,54		647.295,54	4.523.195,67
33		Produtos acabados e intermédios	5.920.069,25		5.920.069,25	6.572.806,15
32		Mercadorias				
37		Adiantamentos por conta de compras				
			32.424.636,44		32.424.636,44	17.877.674,37
Dívidas de terceiros-M/longo prazo:						
2812+2822 Empréstimos concedidos						
211		Clientes, c/c				
212		Contribuintes, c/c				
213		Utentes, c/c				
214		Clientes, contrib. e utent-Tít.receb				
218		Clientes, contrib. e utent-cobr.duv				
251		Devedores pela execução orçamento				
229		Adiantamento a fornecedores				
2619		Adiant.fornecedores de imobilizado				
24		Estado e outros entes públicos				
262+263+267+268		Outros Devedores				
221		Fornecedores, c c				
222		Fornecedores - Títulos a pagar				
2612		Fornec. imobiliz.-Títulos a pagar				
2611		Fornecedores de imobilizado, c/c				
Dívidas de terceiros - Curto prazo:						
2811+2821 Empréstimos concedidos						
211		Clientes, c/c	64.565,70		64.565,70	19.507,97
212		Contribuintes, c/c	10.837,58		10.837,58	288,38
213		Utentes, c/c				
214		Clientes, contrib. e utent-Tít.receb				
218		Clientes, contrib. e utent-cobr.duv				
251		Devedores pela execução orçamento	4.454,09		4.454,09	
229		Adiantamentos a fornecedores				
2619		Adiant.fornecedores de imobilizado				
24		Estado e outros entes públicos	81.885,40		81.885,40	
262+263+267+268		Outros devedores	27.401.391,67-		27.401.391,67-	16.838.950,80
221		Fornecedores, c c				
222		Fornecedores - Títulos a pagar				
2612		Fornec. imobiliz.-Títulos a pagar				
2611		Fornecedores de imobilizado, c/c				
			27.239.648,90-		27.239.648,90-	16.858.747,15

Figura n.º 18 – Balanço do ativo da GNR de 2017

Moeda		EUR	Euro europeu		
		AB 2017	AP 2017	AL 2017	AL 2016
Títulos negociáveis:					
151	Accões				
152	Obrigações e títulos de particip.				
153	Títulos da dívida pública				
159	Outros títulos				
18	Outras aplicações de tesouraria				
Conta no Tesouro, depósitos em Instituições financeiras e caixa:					
13	Conta no Tesouro	40.308.757,83		40.308.757,83	28.525.694,67
12	Depósitos em instit. financeiras	975,61		975,61	19,92
11	Caixa	40.309.733,44		40.309.733,44	28.525.714,59
Acréscimos e diferimentos:					
271	Acréscimos de proveitos	100.152.431,23		100.152.431,23	100.152.431,23
272	Custos diferidos	44.929,00		44.929,00	44.929,00
		100.197.360,23		100.197.360,23	100.197.360,23
	Total de amortizações.....		257.502.543,65		
	Total de provisões.....				
	Total do activo.....	457.168.743,80	257.502.543,65	199.666.200,15	222.859.407,11

Figura n.º 19 – Balanço do ativo da GNR de 2017

Fonte: GeRFiP

## Anexo A.2 – Mapa 7.5.1. operações de tesouraria – Receita

### Anexo A.2.1 – Mapa de operações de tesouraria de 2016

Mapa de Operações Extra-Orçamentais - Receita  
Data de Lançamento 01.01.2016 até 31.12.2016

Cód.Contas POCP Chave Orçamental	Descrição da Operação	Operações Extra-Orçamentais Cap.Grup.Art.Sub.Rub.	Saldo Inicial Ano N (Saldo final Ano N-1)		Receita Extra-Orçamentarial no Exercício N			Total Despesa Extra-Orçamentarial no Exercício N	Saldo Final Ano N	
			Valor	D/C	Acumulado até mês n-1	Valor Mensal	TOTAL		Valor	D/C
	Outras Op. Tesouraria - Receitas Estado									
2421100000	Retenção impostos s/ Rendimento									
	IRS - Trab Dep (Cat A) - Retido p/ Entidade	17.02.03.01.01			96.890.039,79	8.421.401,55	105.311.441,34	105.311.441,34		
2421200000	IRS - Trab Dep (Cat A) - Retido nos fund requis.	17.02.03.01.02								
2422000000	IRS - Trab. Indep (Cat B)	17.02.03.01.03			29.546,60	8.142,96	37.689,56	37.689,56		
2423100000	IRS - Capitais (Cat E)	17.02.03.01.04								
2423200000	IRC - Capitais (Cat E)	17.02.03.01.05								
2424100000	IRS - Prediais (Cat F)	17.02.03.01.06			44.973,76	6.294,15	51.267,91	51.267,91		
2424200000	IRC - Prediais (Cat F)	17.02.03.01.07			9.331,67	1.226,98	10.558,65	10.558,65		
2425000000	IRS - Pensões (Cat H)	17.02.03.01.08								
2429000000	IRS - Outros Rendimentos (Cat...)	17.02.03.01.09								
	Restantes Impostos									
2441000001	Imposto Selo - IRFont Cód IRF	17.02.03.03.01								
2441000002	Imposto Selo - Cobrança pontual	17.02.03.03.02								
	Outras Retenções de Receita Estado									
2491000000	Outras tributações (Rec Estado)	17.02.03.05.00								
2682600000	SGA e Out Verbas a Entregar definitiva/ como RE	17.02.03.06.00								
	Receitas do Estado - Devedoras ao Fisco									
2462000000	Penhoras - Entregas à DGCII	17.02.03.07.01			19.434,76	919,79	20.354,55	20.354,55		
2461000000	Ret. em Pgt* a Forn-t a fav. da DGCII	17.02.03.07.02								
	Receitas de Estado & Outras									
2682600000	Taxas, Multas e outras penalidades	17.02.03.08.01			245.438,04	4.803,00	250.241,04	250.241,08	0,04	D
2682600000	Venda de bens e Serviços correntes	17.02.03.08.02			2.255,11	29,68	2.284,79	2.284,75	0,04	C
2682600000	Rendas	17.02.03.08.03								
	Outras Operações Tesouraria - Outras									
	Contribuições p/ CGA; Seg Social									
2452200000	Caixa Geral de Aposentações - Beneficiários	17.02.04.01.00			153.172.816,74	12.777.644,13	165.950.460,87	165.950.460,87		
2453200000	Segurança Social - Beneficiários	17.02.04.02.01			28.304.389,26	2.450.417,85	30.754.807,11	30.754.807,11		
2459000000	Segurança Social - Outras	17.02.04.02.02								
	ADSE									
2451100000	ADSE - Retida p/ Entidade	17.02.04.03.01			235.571,81	19.765,46	255.337,27	255.404,42	67,15	D
2451200000	ADSE - Retenção nos Fundos requisitados	17.02.04.03.02								
	Descontos para outras entidades									
2630000000	Sindicatos	17.02.04.04.01			37.898,97	3.488,07	41.387,04	41.387,04		
2650200000	Associações de Funcionários	17.02.04.04.02								
2650300001	Penhoras a favor de Tribunais	17.02.04.04.03			899,51		899,51	899,51		
2650300002	Penhoras a favor de Terceiros	17.02.04.04.06			2.652.055,64	226.605,03	2.878.660,67	2.878.660,67		
2454000000	SAD # Entrega pela entidade	17.02.04.04.04			19.370.650,13	1.653.535,19	21.024.185,32	21.024.185,32		
2650100000	Bolças	17.02.04.04.05								
2423000000	Reccebimento de Adiantamentos a Pessoal	17.02.04.05.00								
2492000000	Outras tributações retidas (Operações Tesouraria)	17.02.04.06.00								
2499000000	Outras Tributações retidas	17.02.04.07.00								
2682...	Fundos a transitar para organismos da AP	17.02.04.08.00								
	Reccebimento de Cauções									
26885/...322	Reccebimento Inicial ou Dev de Cauções de Clientes	17.02.04.10.01								
26886/...321	Reccebimento Inicial ou Dev de Cauções de Fornecedo	17.02.04.10.02								
	Retenção Outras Operações de Tesouraria									
2689...	Outros Deved Credores Diversos	17.02.04.11.00			267.573.815,00	28.203.083,74	295.776.898,74	286.690.129,87	9.086.768,87	C
	Outras Retenções em Vencimentos Op.Tesouraria									
2650400000	Cofras de Previdência	17.02.04.20.01			61.030,21	5.822,40	66.852,61	66.852,61		
2650500000	Outros Serviços de Ação Social	17.02.04.20.02			11.009.149,60	1.046.103,45	12.055.253,05	12.055.185,90	67,15	C
2650600000	Associações Profissionais	17.02.04.20.03			63.660,80	5.829,00	69.489,80	69.489,80		
2650700000	Seguros	17.02.04.20.04			1.099.274,39	94.445,97	1.193.720,36	1.193.720,36		
2650800000	Rendas de Casas do Estado	17.02.04.20.06			72.004,28	6.388,39	78.392,67	78.392,67		
2650900000	Fundos de Pensões	17.02.04.20.07			321.907,78	28.262,37	350.170,15	350.170,15		
2659900000	Outras Retenções	17.02.04.20.08			402.781,57	31.367,82	434.149,39	434.149,39		
	Retenção de Out Op.Tes - Em Pgt a Fornecedores									
2455000000	Ret. em Pgt* a Forn-t a fav. da Seg. Soc.	17.02.04.21.01								
	TOTAL				581.618.925,42	54.995.576,98	636.614.502,40	627.527.733,53	9.086.768,87	C
Por Memória.										
2682600000	Saldo da Gerência anterior a entregar	17.02.04.09.00								
2682600000	Entrega na DGT Rec Próprias - Duplo Cabimento	17.02.04.12.00			65.536.764,34	25.589.519,39	91.126.283,73	107.491.872,50	16.365.588,77	D

Figura n.º 20 – Mapa de operações de tesouraria de 2016

Fonte: GeRFiP

Anexo A.2.2 – Mapa operações de tesouraria de 2017

Mapa de Operações Extra-Orçamentais - Receita  
Data de Lançamento 01.01.2017 até 31.12.2017

Cód.Contas POCP Chave Orçamental	Descrição da Operação	Operações Extra-Orçamentais Cap.Grup.Art.Sub.Rub.	Saldo Inicial Ano N (Saldo final Ano N-1)		Receita Extra-Orçamental no Exercício N			Total Despesa Extra-Orçament no Exercício N	Saldo Final Ano N	
			Valor	D/C	Acumulado até mês n-1	Valor Mensal	TOTAL		Valor	D/C
	Outras Op. Tesouraria - Receitas Estado									
2421100000	Retenção Impostos e/ Rendimentos									
2421200000	IRS - Trab Dep (Cat A) - Retido p/ Entidade	17.02.03.01.01			93.905.420,83	7.476.894,46	101.382.315,29	101.382.315,29		
2422000000	IRS - Trab. Indep (Cat B)	17.02.03.01.02								
2423100000	IRS - Capitais (Cat E)	17.02.03.01.03			33.198,08	8.704,16	41.902,24	41.902,24		
2423200000	IRS - Capitais (Cat E)	17.02.03.01.04								
2424100000	IRS - Prediais (Cat F)	17.02.03.01.05								
2424200000	IRS - Prediais (Cat F)	17.02.03.01.06			62.112,89	5.595,07	67.707,96	67.707,96		
2425000000	IRS - Penções (Cat H)	17.02.03.01.07								
2429000000	IRS - Outros Rendimentos (Cat...)	17.02.03.01.08			9.546,02	1.029,23	10.575,25	10.575,25		
2441000001	Restantes Impostos	17.02.03.01.09								
2441000002	Imposto Selo - IRFont Cód IRF	17.02.03.03.01								
2491000000	Imposto Selo - Cobrança pontual	17.02.03.03.02								
2682600000	Outras Retenções de Receita Estado									
2682600000	Outras tributações (Rec Estado)	17.02.03.05.00								
2682600000	SGA e Out Verbas a Entregar definitiva/ como RE	17.02.03.06.00								
2682600000	Receitas do Estado - Devedores ao Fisco									
2682600000	Penhoras - Entregas a DGCI	17.02.03.07.01			1.817,09		1.817,09	1.817,09		
2682600000	Ret. em Pgt* a Forn-3 a fav. da DGCI	17.02.03.07.02			10.298,40	7.789,61	2.508,79	2.508,79		
2682600000	Receitas de Estado e Outras									
2682600000	Taxas, Multas e outras penalidades	17.02.03.08.01			190.559,90		190.559,90	190.559,90		
2682600000	Venda de bens e Serviços correntes	17.02.03.08.02			2.057,98		2.057,98	2.057,98		
2682600000	Rendas	17.02.03.08.03								
2452200000	Outras Operações Tesouraria - Outras									
2453200000	Contribuições p/ CGA; Seg Social									
2459000000	Caixa Geral de Aposentações - Beneficiários	17.02.04.01.00			142.872.676,86	11.296.117,92	154.168.794,78	154.168.794,78		
2459000000	Segurança Social - Beneficiários	17.02.04.02.01			30.473.218,26	2.591.175,93	33.064.394,19	33.064.394,19		
2459000000	Segurança Social - Outras	17.02.04.02.02								
2451100000	ADSE - Retida p/ Entidade	17.02.04.03.01			234.526,10	18.646,10	253.172,20	253.172,20		
2451200000	ADSE - Retenção nos Fundos requisitados	17.02.04.03.02								
2630000000	Descontos para outras entidades									
2630000000	Sindicatos	17.02.04.04.01			37.275,04	3.379,96	40.655,00	40.655,00		
2650200000	Associações de Funcionários	17.02.04.04.02								
2650300001	Penhoras a favor de Tribunais	17.02.04.04.03								
2650300002	Penhoras a favor de Tercários	17.02.04.04.04			2.535.854,22	185.074,42	2.720.928,64	2.720.928,64		
2650400000	SAD e Entregue pela entidade	17.02.04.04.06			19.114.596,77	1.505.322,99	20.619.919,76	20.619.919,76		
2650100000	Bolsas	17.02.04.04.05								
2623000000	Recebimento de Adiantamentos a Pessoal	17.02.04.05.00								
2492000000	Outras tributações retidas (Operações Tesouraria)	17.02.04.06.00								
2499000000	Outras Tributações retidas	17.02.04.07.00								
2682...	Fundos a transitar para organismos da AP	17.02.04.08.00								
26885/...322	Recebimento de Cauções									
26886/...321	Recebimento Inicial ou Dev de Cauções de Clientes	17.02.04.10.01								
26886/...321	Recebimento Inicial ou Dev de Cauções de Fornecedores	17.02.04.10.02								
2689...	Retenção Outras Operações de Tesouraria									
2650400000	Outras Deved. Credores Diversos	17.02.04.11.00	28.525.714,59	C	273.312.871,01	27.531.387,33	300.844.258,34	301.972.463,65	27.397.509,28	C
2650400000	Outras Retenções em Vencimentos Op.Tesouraria									
2650400000	Outras de Previdência	17.02.04.20.01			60.051,45	5.040,41	65.092,06	65.092,06		
2650500000	Outros Serviços de Apoio Social	17.02.04.20.02			11.097.601,83	970.259,06	12.067.860,89	12.067.860,89		
2650600000	Associações Profissionais	17.02.04.20.03			64.975,00	6.121,00	71.096,00	71.096,00		
2650700000	Seguros	17.02.04.20.04			998.718,51	88.376,46	1.087.094,97	1.087.094,97		
2650800000	Rendas de Casas do Estado	17.02.04.20.06			74.800,46	6.849,60	81.650,06	81.650,06		
2650900000	Fundos de Penções	17.02.04.20.07			295.925,85	26.119,69	322.045,54	322.045,54		
2659900000	Outras Retenções	17.02.04.20.08			1.680.453,47	176.489,60	1.856.943,07	1.856.943,07		
2455000000	Retenção de Out Op.Tes - Em Pgt a Fornecedores									
2455000000	Ret. em Pgt* a Forn-3 a fav. da Seg. Soc.	17.02.04.21.01								
	TOTAL		28.525.714,59	C	577.068.556,22	51.894.793,78	628.963.350,00	630.091.555,31	27.397.509,28	C

Por Memória.

2682600000	Saldo da Gerência anterior a entregar	17.02.04.09.00								
2682600000	Entrega na DDT Rec Próprias - Duplo Cabimento	17.02.04.12.00			60.523.286,77	25.964.257,49	86.487.544,26	99.343.333,48	12.855.789,22	D

Figura n.º 21 – Mapa de operações de tesouraria de 2017

Fonte: GeRFiP

Anexo A.2.3 – Mapa de operações de tesouraria de 1 de janeiro a 16 de março de 2018

Mapa de Operações Extra-Orçamentais - Receita  
Data de Lançamento 01.01.2018 até 16.03.2018

Cód.Contas FOCP Chave Orçamental	Descrição da Operação	Operações Extra-Orçamentais Cap.Grup.Art.Sub.Rub.	Saldo Inicial Ano N (Saldo final Ano N-1)		Receita Extra-Orçamental no Exercício N			Total Despesa Extra-Orçament no Exercício N	Saldo Final Ano N	
			Valor	D/C	Acumulado até mês n-1	Valor Mensal	TOTAL		Valor	D/C
	Outras Op. Tesouraria - Receitas Estado									
2421100000	Retenção impostos s/ Rendimento									
	IRS - Trab Dep (Cat A) - Retido p/ Entidade	17.02.03.01.01			13.819.269,33	6.937.817,88	20.757.087,21	13.819.269,33	6.937.817,88	C
2421200000	IRS - Trab Dep (Cat A) - Retido nos fund requis.	17.02.03.01.02								
2422000000	IRS - Trab. Indep (Cat B)	17.02.03.01.03			4.074,35	2.229,88	6.304,23	4.474,73	1.829,50	C
2423100000	IRS - Capitais (Cat E)	17.02.03.01.04								
2423200000	IRC - Capitais (Cat E)	17.02.03.01.05								
2424100000	IRS - Prediais (Cat F)	17.02.03.01.06			11.245,13	5.508,72	16.753,85	16.753,85		
2424200000	IRC - Prediais (Cat F)	17.02.03.01.07			1.634,12	828,46	2.462,58	2.462,58		
2425000000	IRS - Pensões (Cat H)	17.02.03.01.08								
2429000000	IRS - Outros Rendimentos (Cat...)	17.02.03.01.09								
	Restantes Impostos									
2441000001	Imposto Selo - IRFont Cód IRF	17.02.03.03.01								
2441000002	Imposto Selo - Cobrança pontual	17.02.03.03.02								
	Outras Retenções de Receita Estado									
2491000000	Outras tributações (Rec Estado)	17.02.03.05.00								
2682600000	SGA e Out Verbas a Entregar definitiva/ como RE	17.02.03.06.00								
	Receitas do Estado - Devedores ao Fisco									
2462000000	Penhoras - Entregas à DDCI	17.02.03.07.01								
2461000000	Ret. em Pgtª a Forn-ª a fav. da DDCI	17.02.03.07.02								
	Receitas de Estado # Outras									
2682600000	Taxas, Multas e outras penalidades	17.02.03.08.01			122.939,06	11.311,80	134.250,86	134.250,86		
2682600000	Venda de bens e Serviços correntes	17.02.03.08.02			414,40	42,94	457,34	457,34		
2682600000	Rendas	17.02.03.08.03								
	Outras Operações Tesouraria - Outras									
	Contribuições p/ OGA: Seg Social									
2452200000	Caixa Geral de Aposentações - Beneficiários	17.02.04.01.00			20.784.052,39	10.467.736,99	31.251.789,38	20.784.052,39	10.467.736,99	C
2453200000	Segurança Social - Beneficiários	17.02.04.02.01			4.931.555,26	2.636.937,64	7.568.492,90	4.931.555,26	2.636.937,64	C
2459000000	Segurança Social - Outras	17.02.04.02.02								
	ADSE									
2451100000	ADSE - Retida p/ Entidade	17.02.04.03.01			35.884,49	18.292,18	54.176,67	35.884,49	18.292,18	C
2451200000	ADSE - Retenção nos Fundos requisitados	17.02.04.03.02								
	Descontos para outras entidades									
2630000000	Sindicatos	17.02.04.04.01			6.560,39	3.335,51	9.895,90	6.560,39	3.335,51	C
2650200000	Associações de Funcionários	17.02.04.04.02								
2650300001	Penhoras a favor de Tribunais	17.02.04.04.03								
2650300002	Penhoras a favor de Terceiros	17.02.04.04.06			387.375,09	189.781,98	577.157,07	387.375,09	189.781,98	C
2454000000	SAD # Entregas pela entidade	17.02.04.04.04			2.895.623,58	1.404.215,16	4.299.838,74	2.895.623,58	1.404.215,16	C
2650100000	Bolsas	17.02.04.04.05								
2623000000	Recabimento de Adiantamentos a Pessoal	17.02.04.05.00								
2492000000	Outras tributações retidas (Operações Tesouraria)	17.02.04.06.00								
2499000000	Outras Tributações retidas	17.02.04.07.00								
2682...	Fundos a transitar para organismos da AP	17.02.04.08.00								
	Recabimento de Cauções									
26885/...322	Recabimento Inicial ou Dev de Cauções de Clientes	17.02.04.10.01								
26886/...321	Recabimento Inicial ou Dev de Cauções de Fornecido	17.02.04.10.02								
	Retenção Outras Operações de Tesouraria									
2689...	Outros Deved Credores Diversos	17.02.04.11.00			42.464.533,61	18.978,84	42.483.512,45	49.895.625,10	7.412.112,65	D
	Outras Retenções em Vencimentos Op.Tesouraria									
2650400000	Cofres de Previdência	17.02.04.20.01			9.918,56	4.969,80	14.888,36	9.918,56	4.969,80	C
2650500000	Outros Serviços de Ação Social	17.02.04.20.02			1.872.445,05	927.920,05	2.800.365,10	1.872.445,43	927.879,67	C
2650600000	Associações Profissionais	17.02.04.20.03			12.341,00	6.182,00	18.523,00	12.341,00	6.182,00	C
2650700000	Seguros	17.02.04.20.04			171.494,01	82.987,24	254.481,25	171.494,01	82.987,24	C
2650800000	Rendas de Casas do Estado	17.02.04.20.06			13.970,59	6.821,63	20.792,22	13.970,59	6.821,63	C
2650900000	Fundos de Pensões	17.02.04.20.07			50.026,84	24.858,50	74.885,34	50.026,84	24.858,50	C
2659900000	Outras Retenções	17.02.04.20.08			318.330,42	118.289,03	436.619,45	318.423,42	118.196,03	C
	Retenção de Out Op.Tes - Em Pgtª a Fornecedores									
2455000000	Ret. em Pgtª a Forn-ª a fav. da Seg. Soc.	17.02.04.21.01								
	TOTAL				87.913.687,67	22.869.046,23	110.782.733,90	95.363.004,84	15.419.729,06	C
	Por Memória.									
2682600000	Saldo da Gerência anterior a entregar	17.02.04.09.00								
2682600000	Entrega na DGT Rec Próprias - Duplo Cabimento	17.02.04.12.00			5.170.483,13	6.919.702,93	12.090.186,06	32.538.923,52	20.448.737,46	D

Figura n.º 22 – Mapa de operações de tesouraria de 1 de janeiro a 16 de março de 2018

Fonte: GeRFiP

### Anexo A.3 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018

Empr	Cta.Razão	Texto breve	Moeda Div	Transp.saldo	Saldo periodos ant.	Saldo dev.per.relat.	Crédito período apurado	Saldo acum
1975	O221200000	Trans.Dot.-Anulações	EUR	0,00	0,00	157.346.905,00	157.346.905,00	0,00
1975	O222000000	Créditos especiais	EUR	0,00	0,00	20.567.065,00	20.567.065,00	0,00
1975	O223100000	Cativos/Congel.	EUR	12.374.698,00-	0,00	0,00	9.049.226,00	21.423.924,00-
1975	O223200000	Descati/descongел.	EUR	12.182.703,00	0,00	0,00	0,00	12.182.703,00
1975	O230000000	Dotações disponíveis	EUR	12.431.613,02-	0,00	435.556.198,91	1.093.721.747,17	670.597.161,28-
1975	O260000000	Cabimentos	EUR	0,00	0,00	243.449.252,06	270.461.547,81	27.012.295,75-
1975	O271000000	Comprom. Assumidos	EUR	864.489.211,98-	0,00	16.941.399,90	206.350.160,89	1.053.897.972,97-
1975	O310000000	Previsões iniciais	EUR	0,00	0,00	870.914.667,00	870.914.667,00	0,00
1975	O321100000	Rev.Previsão-Reforço	EUR	0,00	0,00	22.730.724,00	22.730.724,00	0,00
1975	O322000000	Rev.Previsão-Anulaç.	EUR	0,00	0,00	5.856.465,00	5.856.465,00	0,00
1975	O330000000	Reforços - Créd. Esp	EUR	0,00	0,00	45.409.166,00	45.409.166,00	0,00
1975	O340000000	Previsões corrigidas	EUR	883.597.534,00	0,00	920.194.477,00	24.716.545,00	1.779.075.466,00
1975	P201000000	Dev Tran n/Ree Obt	EUR	0,00	0,00	183.826.326,85	183.826.326,85	0,00
1975	P282100000	Rend Recon-Trans Cor	EUR	0,00	0,00	6.988.973,98	166.935.259,65	159.946.285,67-
1975	P282200000	Rend Recon-Trans Cap	EUR	0,00	0,00	14.788,90	748.784,65	733.995,75-
1975	P750000000	Transf e Sub Cor Obt	EUR	0,00	0,00	881.589,14	7.002.035,88	6.120.446,74-
1975	P900000000	Financeira SNC-AP	EUR	0,00	0,00	166.802.455,16	1.727,00	166.800.728,16
1975	PO11000000	Previsões Iniciais	EUR	0,00	0,00	870.914.667,00	870.914.667,00	0,00
1975	PO12000000	Previsões Corrigidas	EUR	0,00	0,00	24.716.545,00	920.194.477,00	895.477.932,00-
1975	PO13110000	Reforços Prev Corrig	EUR	0,00	0,00	16.870.644,00	5.860.080,00	11.010.564,00
1975	PO13120000	Reforços Prev Liquid	EUR	0,00	0,00	5.860.080,00	16.870.644,00	11.010.564,00-
1975	PO13210000	Anulações PrevCorrig	EUR	0,00	0,00	0,00	5.856.465,00	5.856.465,00-
1975	PO13220000	Anulações PrevLiquid	EUR	0,00	0,00	5.856.465,00	0,00	5.856.465,00
1975	PO13310000	Cred Esp Prev Corrig	EUR	0,00	0,00	32.409.166,00	13.000.000,00	19.409.166,00
1975	PO13320000	Cred Esp Prev Dispon	EUR	0,00	0,00	13.000.000,00	32.409.166,00	19.409.166,00-
1975	PO14000000	Previsões p/Liquidar	EUR	0,00	0,00	923.163.740,21	227.045.420,93	696.118.319,28
1975	PO15100000	Liquid Transitadas	EUR	0,00	0,00	75.857,78	0,00	75.857,78
1975	PO15200000	Liquid Emitidas	EUR	0,00	0,00	202.253.018,15	2.969.263,21	199.283.754,94

Figura n.º 23 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018

Empr	Cta.Razão	Texto breve	Moeda Div	Transp.saldo	Saldo periodos ant.	Saldo dev.per.relat.	Crédito periodo apurado	Saldo acum
1975	PO15300000	Liquid Recebidas	EUR	0,00	0,00	2.405,14	199.342.056,82	199.339.651,68-
1975	PO17100000	Receb do Período	EUR	0,00	0,00	199.268.182,13	2.405,14	199.265.776,99
1975	PO17200000	Receb Períodos Findo	EUR	0,00	0,00	73.874,69	0,00	73.874,69
1975	PO21000000	Dotações Iniciais	EUR	0,00	0,00	870.914.667,00	870.914.667,00	0,00
1975	PO22000000	Dotações Corrigidas	EUR	0,00	0,00	1.056.622.656,00	172.986.825,00	883.635.831,00
1975	PO23110000	Reforços Dot Corrig	EUR	0,00	0,00	28.756.449,00	152.024.395,00	123.267.946,00-
1975	PO23120000	Reforços Dot Dispon	EUR	0,00	0,00	152.024.395,00	28.756.449,00	123.267.946,00
1975	PO23210000	Anulações Dot Corrig	EUR	0,00	0,00	137.730.376,00	19.616.529,00	118.113.847,00
1975	PO23220000	Anulações Dot Dispon	EUR	0,00	0,00	19.616.529,00	137.730.376,00	118.113.847,00-
1975	PO23310000	Cred Esp Dot Corrig	EUR	0,00	0,00	6.500.000,00	14.067.065,00	7.567.065,00-
1975	PO23320000	Cred Esp Dot Dispon	EUR	0,00	0,00	14.067.065,00	6.500.000,00	7.567.065,00
1975	PO23410000	Dot Ret-Cativos	EUR	0,00	0,00	0,00	9.049.226,00	9.049.226,00-
1975	PO24000000	Dotações Disponíveis	EUR	0,00	0,00	435.556.198,91	1.093.721.747,17	658.165.548,26-
1975	PO25100000	Cabimentos Registad	EUR	0,00	0,00	37.099.091,17	253.520.147,91	216.421.056,74-
1975	PO25200000	Cabimentos c/Comprom	EUR	0,00	0,00	206.350.160,89	16.941.399,90	189.408.760,99
1975	PO26100000	Comprom Assumidos	EUR	0,00	0,00	16.941.399,90	206.350.160,89	189.408.760,99-
1975	PO26200000	Comprom c/ Obrigação	EUR	0,00	0,00	193.930.493,82	15.050.680,88	178.879.812,94
1975	PO27100000	Obrigações Processad	EUR	0,00	0,00	15.050.680,88	193.930.493,82	178.879.812,94-
1975	PO27200000	Obrigações Pagas	EUR	0,00	0,00	180.784.826,77	2.317.855,82	178.466.970,95
1975	PO28100000	Pag do Período	EUR	0,00	0,00	2.317.855,82	180.784.826,77	178.466.970,95-
1975	PO29100000	RAP Emitidas	EUR	0,00	0,00	1.727,00	0,00	1.727,00
1975	PO29200000	RAP Recebidas	EUR	0,00	0,00	0,00	1.727,00	1.727,00-
1975	PO71900000	Out Receipt Op Tesour	EUR	0,00	0,00	130.528.748,74	2.723.870,15	127.804.878,59
1975	PO72900000	Out Desp Op Tesourar	EUR	0,00	0,00	28.430,58	127.930.358,94	127.901.928,36-
1975	PO79100000	Receb Op Tesouraria	EUR	0,00	0,00	2.723.870,15	130.528.748,74	127.804.878,59-
1975	PO79200000	Pagam Op Tesouraria	EUR	0,00	0,00	127.930.358,94	28.430,58	127.901.928,36
*1975			EUR	0,00	0,00	13.352.161.560,60	13.352.161.560,60	0,00

T o t a i s d e t o d a s a s e m p r e s a s

Empr	Moeda Div	Transp.saldo	Saldo periodos ant.	Saldo dev.per.relat.	Crédito periodo apurado	Saldo acum
1975	EUR	0,00	0,00	13.352.161.560,60	13.352.161.560,60	0,00
*	EUR	0,00	0,00	13.352.161.560,60	13.352.161.560,60	0,00

Figura n.º 24 – Excerto do balancete da GNR de 1 de janeiro a 16 de março de 2018

Fonte: GeRFiP

