



ACADEMIA MILITAR

AS NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO CONDUCENTES AO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GNR

Autora: Aspirante de GNR - Administração Filipa Andreia da Costa Silva

Orientadora: Professora Doutora Manuela Sarmento

Coorientador: Capitão de Administração Militar Rodrigo Brito

Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana

Relatório Científico do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, junho de 2016



ACADEMIA MILITAR

AS NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO CONDUCENTES AO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GNR

Autora: Aspirante de GNR - Administração Filipa Andreia da Costa Silva

Orientadora: Professora Doutora Manuela Sarmento

Coorientador: Capitão de Administração Militar Rodrigo Brito

Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana

Relatório Científico do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, junho de 2016

DEDICATÓRIA

Aos meus familiares, em especial aos meus pais e irmãs,

Aos meus amigos,

Por todo o apoio prestado ao longo destes anos de árduo trabalho, empenho e
dedicação.

AGRADECIMENTOS

A realização do Relatório Científico do Trabalho de Investigação Aplicado é algo individual, que traduz extensas horas de trabalho e reflexão. No entanto, a elaboração do mesmo não seria possível sem os inúmeros contributos daqueles que, de forma direta e/ou indireta contribuíram para a conclusão desta etapa, pelo que todos merecem o meu público agradecimento. Não obstante, há contributos que não posso omitir pela relevância que possuíram na conclusão desta etapa, como tal utilizo este meio para deixar uma palavra de apreço a algumas pessoas em especial.

Não atribuindo maior ou menor relevância pela ordem de agradecimentos, gostaria de agradecer à Sr.^a Professora Doutora Maria Manuela Martins Saraiva Sarmiento Coelho, que no desempenho das funções como orientadora sempre demonstrou total disponibilidade, dedicação, empenho, celeridade na resposta e auxílio, inúmeras vezes em detrimento das suas horas de descanso. A sua entrega e entusiasmo durante os quatro anos em que lecionou várias unidades curriculares e o acompanhamento nesta derradeira etapa foram incedíveis, inigualáveis e notáveis. Relevo a sua admirável capacidade de transmissão de conhecimento, o seu companheirismo e a sua sincera preocupação com os discentes nas várias etapas da nossa formação. Deste modo, e considerando os demais atributos, revelou-se um pilar essencial nesta investigação.

Ao Capitão Brito que, na qualidade de coorientador, foi fundamental na elaboração do presente trabalho. Pela sua atenção, disponibilidade, paciência, humildade e transmissão de conhecimento essenciais para terminar esta árdua tarefa com sucesso. O seu auxílio foi preponderante para a evolução da investigação.

À Major Cristina Pereira a quem devo o meu profundo e sentido agradecimento pela colaboração, receptividade, companheirismo e atenção demonstrados no desenvolvimento deste trabalho de investigação, que em diversos momentos foram cruciais para a prossecução do mesmo. A inquestionável disponibilidade culminou na resposta a várias incógnitas, inquietações e desorientações.

No Comando de Administração e Recursos Internos é devido o agradecimento aos Coronel (COR) Palma, COR Teixeira, Tenente-Coronel (TCor) Figueiredo, TCor Bogas, TCor Prazeres, TCor Nascimento, CAP Ferreira, CAP Marques e em especial aos CAP Feitinha e CAP Correia pela disponibilidade demonstrada e entrevistas prestadas.

Ao Diretor de curso, TCor Carvalho e ao CAP Nogueira pela disponibilidade e atenção demonstradas na elaboração deste trabalho de investigação.

A consciencialização de que a culminação de um percurso não se traduz num esforço individual, é crucial para alcançar o sucesso. Assim, tenho de relevar em especial um camarada. Sem ajuda deste verdadeiro amigo, que, incondicionalmente esteve presente em todos os momentos deste tortuoso caminho, não teria concluído a minha formação e ultrapassado as inúmeras vicissitudes. Deixo um especial obrigada ao meu camarada e amigo Simão Ferreira.

No entanto, não foi o único a ser preponderante na minha formação, por isso, quero deixar uma palavra de apreço ao meu curso, em especial ao André Pinto, à Maria Gomes, à Joana Alves, à Carla Eunice, à Diana Vila Chã, à Carla Melo, à Rafaela Santos, à Raquel Morais e ao Márcio Martins pois, por muito que não queiramos há momentos que só conseguimos ultrapassar com ajuda de verdadeiros amigos. É nesses momentos que agradeço a vossa presença.

Por último não podia deixar de agradecer à minha família, em particular aos meus pais, Jerónimo Silva e Irene Costa, e irmãs, Alice, Mariana e Elsa. As particularidades de cada um de nós, torna as vicissitudes de cada vitória minha, na nossa vitória, tornam a união da família SILVA, um exemplo particular e especial do que é viver em partilha. O apoio em todos os momentos do curso foram essenciais, pois sem eles não seria a pessoa que sou hoje. Sem dúvida que o conceito de família é muito mais que um simples laço de sangue.

A todos o meu sincero OBRIGADO.

Filipa Silva

RESUMO

O presente trabalho de investigação aplicado perspetiva os contributos do desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda subordina-se ao tema: “*As necessidades de informação conducentes ao desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana*”.

Para a prossecução da investigação, adotou-se o modelo hipotético-dedutivo. Assim sendo, o estudo prima por verificar as hipóteses, responder às perguntas derivadas e tem o propósito último de dar resposta à questão de partida.

A metodologia empregue na realização deste trabalho de investigação, foi delineada por Quivy & Campenhoudt (2008) e Sarmiento (2013), na qual a análise documental e a pesquisa bibliográfica, as entrevistas, os inquéritos por questionário e as observações diretas foram os procedimentos de recolha de dados empregues.

Este trabalho de investigação é constituído por cinco capítulos, esquematizados em três partes, designadamente a Parte I – Enquadramento teórico, a Parte II – Parte prática e as conclusões e recomendações. Na parte I, são apresentados conceitos teóricos, nomeadamente a definição de informação e os conceitos relacionados com os sistemas de informação. Em seguida, é efetuada a abordagem teórica aos conceitos, finalidade e contributos da contabilidade de gestão. A parte II expõe os métodos e procedimentos utilizados, a análise e discussão dos resultados obtidos e são expostas as principais necessidades de informação de gestão das chefias. As conclusões e recomendações futuras são redigidas no último capítulo.

Conclui-se que o contributo da contabilidade de gestão, poderá ser preponderante para suprir as necessidades de informação das chefias da Guarda Nacional Republicana, uma vez que estas disporão de informação de gestão que por sua vez permite: *a)* avaliação dos serviços mais criteriosa; *b)* determinação de necessidades; *c)* concretização da economia, eficiência e eficácia; *d)* efetuar comparações, análises e o controlo dos gastos; e, *e)* identificar a duplicação de gastos e tarefas. Em suma, contribui para a melhoria do desempenho organizacional.

Palavras-chave: Contabilidade de Gestão; Fatores Críticos de Sucesso; Necessidades de Informação; SWOT; GNR.

ABSTRACT

The present research work aims at providing an overview regarding the contributions to the development of management accounting in the National Republican Guard. This subject is included in the main topic “*The need of information that leads to the development of management accounting in National Republican Guard*”.

Although the present work proposes to verify the assumption, answers the derived questions, it predominantly aims to respond the central question. To achieve these goals the hypothetical-deductive model was adopted and the methodology developed by Quivy & Campenhout (2008) e Sarmiento (2013) was employed. Moreover, the documental analysis, bibliographic research, interviews, surveys and direct observations were the procedures applied to acquire the required data.

The work is organized in five chapters distributed in three sections, the state of art, practical part and conclusion. In section I the theoretical concepts were discussed, namely the definition of information and the concepts associated with the information systems present in the public administration. Further it was explored the theoretical approach to the concepts and its possible contributes of the management accounting to the GNR. In t section II the methods and procedures used to acquire the required information are presented. In addition, the results, discussion of the data obtained and finally the principal needs regarding the information management are also presented in this section. The last chapter addresses the conclusions and future recommendations.

Finally it is possible to conclude that the contribution of management accounting may have an essential role to overcome the limitations of information that are present in the heads of GNR. Essentially the strategy will allow: *a)* a thorough assessment of the systems; *b)* the determination of the needs; *c)* concretization of the economy, efficiency and efficacy; *d)* perform comparisons, analysis and costs control; *e)* identify duplication of tasks and costs. Furthermore the management accounting will be beneficial to improve the organizational performance.

Keyword: Management Accounting; Critical Success Factor; Information Needs; SWOT; GNR.

ÍNDICE GERAL

DEDICATÓRIA	i
AGRADECIMENTOS	ii
RESUMO.....	iv
ABSTRACT	v
ÍNDICE DE FIGURAS	x
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xi
ÍNDICE DE TABELAS	xiii
LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS	xv
LISTA DE SÍMBOLOS	xviii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	5
1.1. Introdução	5
1.2. Informação	5
1.2.1. Os dados, a informação e o conhecimento	5
1.2.2. A informação e o processo de tomada de decisão	6
1.3. Sistemas de informação	8
1.3.1. O conceito de sistemas de informação	8
1.3.2. <i>Enterprise Resource Planning</i>	9
1.3.2.1. Caracterização do <i>Enterprise Resource Planning</i>	9
1.4. Sistemas de informação na Administração Pública.....	10
1.4.1. Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado (GeRFiP).....	10
CAPÍTULO 2 CONTABILIDADE DE GESTÃO NA	
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	13
2.1. Introdução	13
2.2. Contabilidade pública.....	13
2.2.1. A contabilidade financeira e a contabilidade de gestão.....	14
2.3. A contabilidade de gestão na Administração Pública.....	15
2.3.1. Evolução da contabilidade de gestão.....	15

2.3.2. Finalidade da contabilidade de gestão	16
2.3.2.1. Gestão por objetivos	17
2.3.2.2. <i>Accountability</i>	18
2.3.2.3. Processo de gestão	19
2.3.2.4. Planeamento e controlo de gestão	20
2.3.2.5. Planeamento e controlo na Administração Pública.....	21
CAPÍTULO 3 METODOLOGIA E PROCEDIMENTOS	22
3.1. Introdução	22
3.2. Método de abordagem da investigação e justificação.....	22
3.3. Análise estratégica do desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR.....	23
3.4. Técnicas, procedimentos e meios utilizados.....	23
3.4.1. Entrevista.....	24
3.4.2. Inquérito por questionário	25
3.5. Local e data da pesquisa e recolha de dados	27
3.6. Amostragem: composição e justificação	27
3.7. Procedimentos e ferramentas de recolha de dados e análise.....	29
CAPÍTULO 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	30
4.1. Introdução	30
4.2. Análise das entrevistas.....	30
4.2.1. Conclusão das Entrevistas	36
4.3. Análise dos inquérito por questionários	36
4.3.1. Análise da fiabilidade dos questionários	37
4.3.2. Análise dos resultados	37
4.3.2.1. Parte I - Caracterização dos inquiridos	38
4.3.2.2. Parte II – Análise SWOT	39
4.3.2.3. Parte III – Fatores Críticos de Sucesso (FCS).....	43
4.3.3. Teste do qui-quadrado	45
4.3.4. Conclusão dos inquéritos por questionários	47
CAPÍTULO 5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	49
5.1. Introdução	49
5.2. Verificação das hipóteses.....	49
5.3. Resposta às perguntas derivadas de investigação	50
5.4. Resposta à pergunta de partida de investigação	53
5.5. Confirmação dos objetivos de investigação	54
5.6. Reflexões finais.....	54
5.7. Limitações da investigação.....	55

5.8. Investigações futuras	55
BIBLIOGRAFIA	56
APÊNDICE A - ANÁLISE DO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GNR	I
A.1. Introdução	I
A.2. Fatores Críticos de Sucesso	I
A.3. Análise estratégica externa da organização.....	II
A.3.1. Ambiente geral	II
A.3.1.1. Contexto tecnológico	II
A.3.1.2. Contexto económico	III
A.3.1.3. Contexto socioculturais.....	III
A.3.1.4. Contexto político-legal.....	IV
A.3.2. Ambiente operativo	V
A.3.3. Síntese Estratégica Externa (SEE).....	VI
A.4. Análise estratégica interna da GNR	X
A.4.1. Enquadramento.....	X
A.4.2. Contabilidade de gestão na GNR.....	XI
A.4.3. Síntese Estratégica Interna (SEI):.....	XIV
A.5. Análise SWOT.....	XVII
APÊNDICE B - ESTRUTURA DO TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO.....	XIX
APÊNDICE C - BENEFÍCIOS E LIMITAÇÕES DOS ENTERPRISE RESOURCE PLANNING.....	XX
APÊNDICE D - CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS.....	XXI
APÊNDICE E - CARTA DE APRESENTAÇÃO	XXII
APÊNDICE F - GUIÃO DE ENTREVISTA	XXIV
APÊNDICE G - ANÁLISE DA ENTREVISTAS.....	XXVI
G.1. Codificação alfanumérica e cromática das entrevistas.....	XXVI
G.2. Análise de conteúdo por questão	XXVII
APÊNDICE H - INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	XXXVI
H.1. Convite para responder ao questionário.....	XXXVI
H.2. Inquérito por questionário.....	XXXVII
APÊNDICE I - ESCALAS UTILIZADAS NO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO.....	XLVI

APÊNDICE J - POPULAÇÃO DO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	XLVII
APÊNDICE K - ANÁLISE DO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO.....	XLVIII
K.1. Discriminação dos inquiridos por posto e por função	XLVIII
K.2. Caracterização sociodemográfica.....	XLVIII
K.3. Análise da parte II e III.....	XLIX
K.3.1. Parte II - Análise SWOT	L
K.3.1.1. Pontos fortes	L
K.3.1.2. Pontos fracos.....	LIII
K.3.1.3. Oportunidades.....	LVI
K.3.1.4. Ameaças.....	LIX
K.3.2. Parte III – Fatores Críticos de Sucesso (FCS)	LXII
APÊNDICE L - <i>ALPHA DE CRONBACH</i>	LXVII
APÊNDICE M - ANÁLISE FINAL	LXVIII
APÊNDICE N - ESTRUTURA DA INVESTIGAÇÃO.....	LXIX
ANEXO A - NÍVEIS DO CONHECIMENTO	LXX
ANEXO B - PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA.....	LXXI
ANEXO C - CICLO DE PLANEAMENTO E CONTROLO	LXXII
ANEXO D - REFERENCIAL DE VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES	LXXIII

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1 - Matriz funcional do GeRFiP.	11
Figura n.º 2 - Processo de gestão.	19
Figura n.º 3 - Matriz SWOT.	40
Figura n.º 4 - <i>Stakeholders</i> da GNR.	V
Figura n.º 5 - Análise SWOT.....	XVIII
Figura n.º 6 - Estrutura do trabalho de investigação.....	XIX
Figura n.º 7 - Potenciais benefícios da introdução de sistemas ERP.....	XX
Figura n.º 8 - Imagem demonstrativa do email de convite a participar no inquérito por questionário.	XXXVI
Figura n.º 9 - Inquérito por questionário página n.º 1.	XXXVII
Figura n.º 10 - Inquérito por questionário página n.º 2.	XXXVIII
Figura n.º 11 - Inquérito por questionário página n.º 3.	XXXIX
Figura n.º 12 - Inquérito por questionário página n.º 4.	XL
Figura n.º 13 - Inquérito por questionário página n.º 5.	XLI
Figura n.º 14 - Inquérito por questionário página n.º 6.	XLII
Figura n.º 15 - Inquérito por questionário página n.º 7.	XLIII
Figura n.º 16 - Inquérito por questionário página n.º 8.	XLIV
Figura n.º 17 - Inquérito por questionário página n.º 9.	XLV
Figura n.º 18 - Análise SWOT final.	LXVIII
Figura n.º 19 - Estrutura da investigação.....	LXIX
Figura n.º 20 - Níveis de conhecimento.	LXX
Figura n.º 21 - POCP e os planos sectoriais.	LXXI
Figura n.º 22 - Ciclo de planeamento e controlo em Portugal.....	LXXII

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico n.º 1 - Posto dos inquiridos.....	38
Gráfico n.º 2 - Função dos inquiridos.....	38
Gráfico n.º 3 - Perfil de respostas da questão n.º 10 do inquérito por questionário.	43
Gráfico n.º 4 - Perfil de respostas da questão n.º 11 do inquérito por questionário.	44
Gráfico n.º 5 - Habilitações literárias dos entrevistados.....	XLVIII
Gráfico n.º 6 - Formação base relacionada com CG.	XLIX
Gráfico n.º 7 - Frequência de cursos na área da CG.....	XLIX
Gráfico n.º 8 - Perfil das questões da parte II do inquérito por questionário.	L
Gráfico n.º 9 - Frequências da questão n.º 6.1.....	LI
Gráfico n.º 10 - Frequências da questão n.º 6.2.....	LI
Gráfico n.º 11 - Frequências da questão n.º 6.3.....	LI
Gráfico n.º 12 - Frequências da questão n.º 6.4.....	LII
Gráfico n.º 13 - Frequências da questão n.º 6.5.....	LII
Gráfico n.º 14 - Frequências da questão n.º 6.6.....	LII
Gráfico n.º 15 - Frequências da questão n.º 6.7.....	LIII
Gráfico n.º 16 - Frequências da questão n.º 6.8.....	LIII
Gráfico n.º 17 - Frequências da questão n.º 7.1.....	LIV
Gráfico n.º 18 - Frequências da questão n.º 7.2.....	LIV
Gráfico n.º 19 - Frequências da questão n.º 7.3.....	LIV
Gráfico n.º 20 - Frequências da questão n.º 7.4.....	LV
Gráfico n.º 21 - Frequências da questão n.º 7.5.....	LV
Gráfico n.º 22 - Frequências da questão n.º 7.6.....	LV
Gráfico n.º 23 - Frequências da questão n.º 7.7.....	LVI
Gráfico n.º 24 - Frequências da questão n.º 7.8.....	LVI
Gráfico n.º 25 - Frequências da questão n.º 8.1.....	LVII
Gráfico n.º 26 - Frequências da questão n.º 8.2.....	LVII
Gráfico n.º 27 - Frequências da questão n.º 8.3.....	LVII
Gráfico n.º 28 - Frequências da questão n.º 8.4.....	LVIII
Gráfico n.º 29 - Frequências da questão n.º 8.5.....	LVIII
Gráfico n.º 30 - Frequências da questão n.º 8.6.....	LVIII

Gráfico n.º 31 - Frequências da questão n.º 8.7.....	LIX
Gráfico n.º 32 - Frequências da questão n.º 8.8.....	LIX
Gráfico n.º 33 - Frequências da questão n.º 9.1.....	LIX
Gráfico n.º 34 - Frequências da questão n.º 9.2.....	LX
Gráfico n.º 35 - Frequências da questão n.º 9.3.....	LX
Gráfico n.º 36 - Frequências da questão n.º 9.4.....	LX
Gráfico n.º 37 - Frequências da questão n.º 9.5.....	LXI
Gráfico n.º 38 - Frequências da questão n.º 9.6.....	LXI
Gráfico n.º 39 - Frequências da questão n.º 9.8.....	LXII
Gráfico n.º 40 - Frequências da questão n.º 10.2.....	LXIII
Gráfico n.º 41 - Frequências da questão n.º 10.4.....	LXIV
Gráfico n.º 42 - Frequências da questão n.º 10.5.....	LXIV
Gráfico n.º 43 - Frequências da questão n.º 11.2.....	LXV
Gráfico n.º 44 - Frequências da questão n.º 11.4.....	LXV
Gráfico n.º 45 - Frequências da questão n.º 10.6.....	LXVI

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela n.º 1 - Diferentes esferas da contabilidade pública.....	14
Tabela n.º 2 - Análise qualitativa e quantitativa das entrevistas tipo 3.	31
Tabela n.º 3 - Análise do teste qui-quadrado.....	46
Tabela n.º 4 - Necessidades de informação.	53
Tabela n.º 5 - Potencias FCS externos.....	X
Tabela n.º 6 - Potenciais FCS internos.	XVI
Tabela n.º 7 - Identificação numérica dos entrevistados.	XXI
Tabela n.º 8 - Codificação alfanumérica e cromática das entrevistas.	XXVI
Tabela n.º 9 - Análise de conteúdo por questão da entrevista.	XXVII
Tabela n.º 10 - Escala de relevância utilizada no inquérito por questionário.....	XLVI
Tabela n.º 11 - Escala de satisfação/desempenho utilizada no inquérito por questionário.....	XLVI
Tabela n.º 12 - População em análise.	XLVII
Tabela n.º 13 - Amostra proporcional utilizada.....	XLVIII
Tabela n.º 14 - Quadro cromático explicativo dos níveis de concordância das respostas dos inquiridos.....	XLIX
Tabela n.º 15 - Informação da questão n.º 6.1.	LI
Tabela n.º 16 - Informação da questão n.º 6.2.	LI
Tabela n.º 17 - Informação da questão n.º 6.3.	LI
Tabela n.º 18 - Informação da questão n.º 6.4.	LII
Tabela n.º 19 - Informação da questão n.º 6.5.	LII
Tabela n.º 20 - Informação da questão n.º 6.6.	LII
Tabela n.º 21 - Informação da questão n.º 6.7.	LIII
Tabela n.º 22 - Informação da questão n.º 6.8.	LIII
Tabela n.º 23 - Informação da questão n.º 7.1.	LIV
Tabela n.º 24 - Informação da questão n.º 7.2.	LIV
Tabela n.º 25 - Informação da questão n.º 7.3.	LIV
Tabela n.º 26 - Informação da questão n.º 7.4.	LV
Tabela n.º 27 - Informação da questão n.º 7.5.	LV
Tabela n.º 28 - Informação da questão n.º 7.6.	LV

Tabela n.º 29 - Informação da questão n.º 7.7.	LVI
Tabela n.º 30 - Informação da questão n.º 7.8.	LVI
Tabela n.º 31 - Informação da questão n.º 8.1.	LVII
Tabela n.º 32 - Informação da questão n.º 8.2.	LVII
Tabela n.º 33 - Informação da questão n.º 8.3.	LVII
Tabela n.º 34 - Informação da questão n.º 8.4.	LVIII
Tabela n.º 35 - Informação da questão n.º 8.5.	LVIII
Tabela n.º 36 - Informação da questão n.º 8.6.	LVIII
Tabela n.º 37 - Informação da questão n.º 8.7.	LIX
Tabela n.º 38 - Informação da questão n.º 8.8.	LIX
Tabela n.º 39 - Informação da questão n.º 9.1.	LIX
Tabela n.º 40 - Informação da questão n.º 9.2.	LX
Tabela n.º 41 - Informação da questão n.º 9.3.	LX
Tabela n.º 42 - Informação da questão n.º 9.4.	LX
Tabela n.º 43 - Informação da questão n.º 9.5.	LXI
Tabela n.º 44 - Informação da questão n.º 9.6.	LXI
Tabela n.º 45 - Informação da questão n.º 9.7.	LXI
Tabela n.º 46 - Informação da questão n.º 9.8.	LXII
Tabela n.º 47 - Informação da questão n.º 10.	LXII
Tabela n.º 48 - Informação da questão n.º 11.	LXIII
Tabela n.º 49 - Dados considerados na análise do inquérito por questionário.	LXVII
Tabela n.º 50 - <i>Alpha de Cronbach</i>	LXVII
Tabela n.º 51 - FCS finais.	LXVIII
Tabela n.º 52 - Referencial de verificação das hipóteses.	LXXIII

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

A

AdMil	Administração Militar do Exército
AM	Administração Militar da GNR
AP	Administração Pública

B

BPM	<i>Business Process Management</i>
-----	------------------------------------

C

CAP	Capitão
CARI	Comando de Administração de Recursos Internos
CF	Contabilidade Financeira
CG	Contabilidade de Gestão
Cmdt	Comandante
CO	Contabilidade Orçamental
Cor	Coronel
CP	Contabilidade Pública

D

DA	Divisão de Aquisições
DAF	Divisão de Administração Financeira
DCAI	Divisão de Controlo e Auditoria Interna
DGO	Divisão de Gestão Orçamental
DL	Decreto- Lei
DPERI	Divisão de Planeamento Estratégico e Relações Internacionais
DR	Divisão de Reabastecimentos
DRF	Direção de Recursos Financeiros
DRL	Direção de Recursos Logísticos

E

ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
3 E's	Economia, eficiência e eficácia
eSPap	Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública

F

FCS Fatores Críticos de Sucesso

Fr Frequências

G

GeADAP Gestão e Avaliação do Desempenho da Administração Pública

GeRALL Programa de Gestão de Partilhada de Recursos

GeRAP Empresa de Gestão Partilhada da Administração Pública

GeRFiP Gestão de Recursos Financeiros em Modo Partilhado

GeRHuP Gestão de Recursos Humanos em Modo Partilhado

GeRMoB Gestão da Mobilidade Especial

GNR Guarda Nacional Republicana

H

H Hipótese

I

IGAI Inspeção-Geral da Administração Interna

K

KM Quilómetros

M

MAI Ministério da Administração Interna

MAJ Major

N

n.º Número

NEP Normas de Execução Permanente

NPM *New Public Management*

O

OE Orçamento de Estado

OEI Objetivo Específico de Investigação

P

PA Plano de Atividades

PD Pergunta Derivada

PEP Plano de Estrutura de Projeto

PIB Produto Interno Bruto

POCP Plano Oficial de Contabilidade Pública

PRACE	Programa de Reestruturação da Administração Central
Prof. ^a	Professora
Q	
Q.	Questão
R	
RA	Relatório de Atividades
RAFE	Reforma Administrativa Financeira do Estado
RCFTIA	Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada
RH	Recursos Humanos
RIGORE	Rede Integrada de Gestão de Recursos do Estado
S	
SEE	Síntese Estratégica Externa
SEI	Síntese Estratégica Interna
SI	Sistemas de Informação
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística da Administração Pública
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
SRLF	Secção de Recursos Logísticos e Financeiros
T	
TC	Tribunal de Contas
TCor	Tenente-Coronel
Ten	Tenente
TI	Tecnologias de Informação
U	
U/E/O	Unidades, Estabelecimentos e Órgãos
UAG	Unidade de Apoio Geral
UE	Unidades de Enumeração
UR	Unidades de Registo

LISTA DE SÍMBOLOS

α	<i>Alpha de Cronbach</i>
σ	Desvio Padrão
ε	Erro
λ	Nível de Confiança
μ	Média
χ^2	Qui – Quadrado

INTRODUÇÃO

O Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada, insere-se no âmbito da estrutura curricular do Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana (GNR), subordina-se ao tema: “As necessidades de informação conducentes ao desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR”.

A presente investigação emerge para dar cumprimento ao disposto legal em vigor para o ensino superior universitário, no qual se insere a Academia Militar. Esta, tem o intuito de colocar em prática conhecimentos em contextos alargados e multidisciplinares, relacionados com a área do investigador, por forma a desenvolver a criatividade e a iniciativa, tendo como base a metodologia científica (Academia Militar, 2015).

A introdução “apresenta uma perspetiva geral do trabalho, desde a questão de partida da investigação até à descrição dos capítulos da tese” (Sarmiento, 2013, p. 207). Deste modo, é efetuado um enquadramento e justificação do tema; em seguida são enunciadas a pergunta de partida e as perguntas derivadas subjacentes; posteriormente, são enumerados os objetivos que se pretende atingir e as hipóteses levantadas; e por último é exposto um resumo da metodologia utilizada e a síntese da estrutura do RCFTIA.

A *New Public Management* (NPM) iniciou-se na década de 70 e o mesmo trouxe inúmeras alterações, de entre as quais a necessidade de estabelecer mecanismos de avaliação para determinar o alcance dos objetivos e a orientação da gestão pública para o cidadão (Fernandes, 2009). Após a NPM, foi reconhecida a insuficiência do modelo contabilístico tradicional, pelo que dos desenvolvimentos subsequentes, se realça o relevo atribuído à informação contabilística. Estes, tiveram o intento de atribuir maior visibilidade da *accountability* e transparência às contas públicas. Por este facto, surgiu a contabilidade de gestão (CG), como uma ferramenta de gestão.

A CG é obrigatória no setor público desde 1992 (Ministério das Finanças [MF], 1992), pelo que é importante desenvolver mecanismos para a concretização e efetivação da implementação desta nas entidades públicas. A necessidade de evitar redundâncias nas atividades, de reduzir os custos públicos com critério, as dificuldades financeiras sentidas, levam a que as entidades legisladoras criem medidas para acelerar o desenvolvimento desta ferramenta de gestão. O processo de mudança da contabilidade pública (CP) em Portugal prosseguiu, e em 2015 surge um novo sistema, Sistema de Normalização

Contabilística da Administração Pública (SNC-AP¹), que veio uniformizar procedimentos e trazer maior fiabilidade à consolidação de contas. Este diploma, é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental (CO), contabilidade financeira (CF) e CG.

Por conseguinte desde 1992 que este subsistema da CP é obrigatório, no entanto o mesmo continua por desenvolver na maioria dos organismos da Administração Pública (AP). Na GNR iniciaram-se esforços para o seu desenvolvimento, no entanto a sua plena implementação está ainda longínqua. Assim, a CG deve ser definida pela gestão dos organismos, sendo fundamental que nos diferentes níveis de responsabilidade se determine com exatidão as necessidades de informação (Salvador, 2007).

Um sistema de CG, deve ser desenhado consoante as necessidades de informação da organização, neste contexto a presente investigação pretende inovar na temática abordada pelos RCFTIA, uma vez que enveredou sobre uma temática bastante proferida atualmente, cujos esforços para o seu pleno desenvolvimento visam as estratégias da GNR no período compreendido entre 2015-2020², para a otimização dos recursos financeiros.

Por conseguinte, após se efetuar o enquadramento e a justificação do tema de investigação, e por forma a enunciar o projeto de estudo, formulou-se a pergunta de partida “através do qual o investigador tenta exprimir o mais exatamente possível o que procura saber, elucidar, compreender melhor” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 32).

Posto isto, a pergunta de partida do presente trabalho é: **De que forma o desenvolvimento da CG poderá suprir as necessidades de informação logística e financeira das chefias da GNR (Comandantes/ Diretores/ Chefes)?**

Por sua vez, como forma de fundamentar e delimitar o estudo, bem como dar suporte à pergunta de partida surgem as perguntas derivadas (PD) (Sarmiento, 2013). Desta forma, elencam-se as PD da presente investigação:

PD₁: Quais os principais fatores que influenciam o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR?

PD₂: Como se caracteriza o sistema de CG na GNR?

PD₃: De que forma a CG poderá contribuir para a gestão das áreas logística e financeira?

PD₄: Como o desenvolvimento da CG poderá contribuir para o processo de tomada de decisão das chefias (Comandante/ Diretor/ Chefe)?

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 192/2015, de 11 de setembro.

² Os dados referidos foram retirados GNR (2014), no entanto o mesmo é confidencial, pelo que não é possível desenvolver os aspetos elencados.

PD₅: De que forma o posto e a função das chefias (Comandante/Diretores/Chefes) influenciam a valoração dos Fatores Críticos de Sucesso referentes ao desenvolvimento da CG na GNR?

O trabalho foi formulado numa questão de investigação, pelo que esta constitui o fio condutor do trabalho. Segue-se a formulação dos objetivos de investigação, nomeadamente o objetivo geral e os objetivos específicos.

O objetivo geral encontra-se relacionado com a questão de investigação, ou seja, com o conteúdo intrínseco das ideias estudadas, fornecendo uma visão global e abrangente do tema (Marconi & Lakatos, 2003). Enuncia-se o objetivo geral da presente investigação como sendo: **Analisar como a CG pode suprir as necessidades de informação logística e financeira das Chefias da GNR (Comandantes/Diretores/Chefes).**

Por conseguinte, por forma a atingir o objetivo geral, surgem os objetivos específicos, que apresentam um carácter mais concreto e possuem uma utilidade mais instrumental que permite aplicar o estudo a situações particulares (Marconi & Lakatos, 2003). Neste contexto, os objetivos específicos de investigação (OEI) que se desenvolvem são os seguintes:

OEI₁ - Identificar os fatores que influenciam o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR.

OEI₂ - Caracterizar o estado atual da CG na GNR.

OEI₃ – Avaliar de que forma a CG contribui para a gestão das áreas logísticas e financeiras.

OEI₄ - Estudar qual o contributo da contabilidade de gestão para o processo de tomada de decisão.

OEI₅ - Analisar se existe dependência entre o posto e a função (comandantes (Cmndt) e chefes de Unidade), para a valoração dos Fatores Críticos de Sucesso (FCS) referentes ao desenvolvimento da CG na GNR.

A estruturação de uma investigação em torno de hipóteses (H), “constitui a melhor forma de a conduzir com ordem e rigor” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 199). As hipóteses são “proposições conjecturais ou suposições que constituem respostas possíveis às questões de investigação” (Sarmiento, 2013, p. 13). Procurando a verificação de determinados acontecimentos, foram elaboradas as seguintes hipóteses:

H₁ – Independentemente da lei, a contabilidade de gestão é uma necessidade da GNR.

H₂ – Atualmente o sistema de CG da GNR está numa fase inicial.

H₃ – A CG é uma ferramenta útil para a gestão das áreas logística e financeira, porque contribui para o processo de gestão.

H₄ – A CG fornece informação de gestão que possibilita uma melhor fundamentação da tomada de decisão.

H₅ – Existe independência entre a função e o posto, com o grau de relevância atribuído aos FCS.

H₆ – Existe independência entre a função e o posto, com o grau de desempenho/satisfação esperado dos FCS.

No que concerne à metodologia de investigação, no presente trabalho, em primeira instância, foram utilizadas as Normas para a Redação de Trabalhos de Investigação da Academia Militar, versadas na Norma de Execução Permanente (NEP) número (n.º) 522/1ª (Academia Militar, 2016). Todavia, nos pontos de investigação onde as normas supracitadas são omissas, optou-se por complementar as suas orientações com as instruções expostas por Sarmiento (2013) e por Quivy & Campenhoud (2008). Para a elaboração das referências do trabalho de investigação, optou-se pelas normas APA (2010) para os pontos em que a supracitada NEP fosse omissa.

O presente trabalho foi estruturado segundo as normas para a redação de trabalhos de investigação publicadas pela Academia Militar (2016) e segundo os contributos da Sr.ª Professora Doutora Manuela Sarmiento e do capitão (CAP) de Administração Militar do Exército (AdMil) Rodrigo Brito. O mesmo encontra-se dividido em três partes, designadamente a Parte I – Enquadramento teórico, a Parte II – Prática e o capítulo das conclusões e recomendações, que se interligam entre si (Apêndice B).

É realizada a introdução onde é exposto o problema de investigação, as perguntas de investigação, os objetivos a que o investigador se propõe atingir e as suposições conjecturais. Por conseguinte, na Parte I surge o enquadramento teórico, constituído por 2 capítulos, nos quais se faz alocação à informação e à CG na AP.

Posteriormente segue-se a parte II, constituída por 2 capítulos. Nos quais são explanados, a metodologia e os procedimentos utilizados para a recolha de dados durante a realização do trabalho de campo. Numa segunda fase, são explanados os dados recolhidos, bem como a sua análise e interpretação à luz da revisão da literatura.

Por fim, com base na parte I e parte II, são apresentadas as conclusões, as respostas às perguntas de investigação, é efetuada a confirmação da veracidade das hipóteses e por fim são apresentadas propostas de investigações futuras.

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

1.1. Introdução

O presente capítulo ostenta uma breve análise do conceito de informação, seguido de uma exposição dos conceitos relacionados com os *Enterprise Resource Planning* (ERP), nomeadamente as suas características e abordagem sistémica e modular.

Assim, é efetuada uma sucinta distinção entre os conceitos de dados, informação e comunicação, bem como uma reflexão acerca do papel desempenhado pela informação no processo de tomada de decisão. Por conseguinte, abordar-se-á os sistemas de informação (SI) como ferramentas preponderantes no processo de gestão, mais especificamente as características, benefícios e limitações dos ERP. Este tipo de SI têm uma forte preponderância nas atividades das organizações, pelo que a AP não é distinta, uma vez que a maioria das suas organizações, onde a GNR se insere, utilizam o sistema Gestão de Recursos Financeiros em Modo Partilhado (GeRFiP), que é um ERP.

1.2. Informação

Encontramo-nos na era da informação, na qual todas as organizações utilizam a informação como um ativo vital (Rascão, 2000). Por conseguinte, este recurso deve ser analisado e gerido como os demais recursos da organização³ (Amaral & Varajão, 2007). Desta forma, para uma correta interpretação deste conceito será efetuada uma breve alocação ao mesmo, ressaltando o seu papel na organização.

1.2.1. Os dados, a informação e o conhecimento

Importa estabelecer a distinção entre dados, informação e conhecimento. Na

³ Segundo (Chiavenato, 2002, p. 25), “A organização é um sistema de atividades conscientemente coordenadas de duas ou mais pessoas. A cooperação entre elas é essencial para a existência da organização. Uma organização somente existe quando: i. há pessoas capazes de se comunicarem; ii. estão dispostas a contribuir com a ação conjunta; e, iii. a fim de alcançarem um objetivo comum”.

prossecução deste desígnio, Gouveia & Ranito (2004, p. 12), referem que “dados são factos básicos, concretos que podem ser especificados por via de observação, medição ou simplesmente como resultado de atividade realizada (...) a informação é o resultado da análise dos dados, de forma útil para determinado problema ou contexto”.

A informação é a diferença entre as concepções interpretadas a partir de uma mensagem recebida e o conhecimento que se obtém antes da ação - recepção (Falkenberg, et al., 1998), isto é, o “conjunto de dados que, quando fornecidos de forma e a tempo adequados, melhora o conhecimento da pessoa que o recebe” (Amaral & Varajão, 2007, p. 9). Por conseguinte, num terceiro nível surge o conhecimento, que de forma genérica é a capacidade de agrupar e utilizar a informação (Guiomar, 2014). O conhecimento pode também ser analisado como uma “forma de alto valor da informação, que está pronta a ser aplicada a decisões e ações” (Salvador, 2007, p. 30).

Na mesma linha de pensamento, pode asseverar-se que a informação não tem o mesmo valor para todos os membros de uma organização (Peters, 1990). Desta forma, o impacto do recurso à informação em cada indivíduo da organização é diferente, que possibilita a capacidade de se identificar diferentes níveis associados à informação Figura n.º 20, presente no Anexo A (Gouveia & Ranito, 2004).

Acresce referir, que é possível distinguir um nível superior de conhecimento, concretamente a sabedoria, que está relacionada com a capacidade de inovação e de previsão. Estes, obedecem ao esquema da pirâmide de informação na qual a “informação, conhecimento e sabedoria são mais que simples conjuntos” (Guiomar, 2014, p. 37).

Portanto, os dados, a informação e o conhecimento, que são produzidos num indivíduo e/ou organização específica, dão resultado ao fluxo de informação. Por sua vez, o conhecimento permite a hierarquização da informação e a avaliação da mesma para a tomada de decisão (Gouveia & Ranito, 2004, p. 12).

Em suma, a necessidade de tomar decisões, de realizar escolhas e de enfrentar novos desafios por parte dos decisores demonstra a importância da informação (Coelho, 2005), que atualmente é vista como “o ativo mais valioso numa organização” (Coelho, 2005, p. 45).

1.2.2. A informação e o processo de tomada de decisão

A complexidade associada ao processo de gestão e a disponibilidade atual dos instrumentos de gestão, revelam o destaque da informação na gestão eficiente dos meios.

Diariamente, os membros da organização necessitam deste recurso para o planeamento, para cumprir prazos estabelecidos e para atingirem os seus objetivos (Elsevier Butterworth-Heinemann, 2005). Esta, comporta-se como uma variável indispensável para uma organização (Salvador, 2007).

No mesmo fio condutor, Coelho (2005, p. 45), assevera que “a informação possui um papel de relevo no processo de tomada de decisão, por isso é fundamental que seja fiável⁴, oportuna⁵, comparável⁶ e deve haver equilíbrio entre o custo de obtenção da mesma e os benefícios que dela advêm”.

A tomada de decisão é frequentemente sustentada com base no raciocínio e conhecimento adquirido. No entanto, esta pode ser corroborada e reforçada pelo apoio da informação retirada dos mecanismos de decisão formais (Elsevier Butterworth-Heinemann, 2005). Em complemento, Gouveia & Ranito (2004), realçam o facto de associado à tomada de decisão se encontrarem as necessidades de informação, conseqüentemente “a decisão adequada é fruto de uma informação correta e oportuna” (Vargas, 1998, p. 24).

Não obstante, nem toda a informação possui o mesmo valor, ou seja, não são imutáveis e variam de gestor para gestor (Rockart, 1979). A este detalhe estão associados os níveis de decisão. De acordo com a natureza da utilização da informação, é possível “distinguir três níveis de utilização dos recursos de informação e dados” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 17), os designados níveis de responsabilidade: estratégico, tático e operacional.

Deste modo, conforme Gouveia & Ranito (2004) e Elsevier Butterworth-Heinemann (2005), a tomada de decisão ocorre de forma distinta nos diferentes níveis de responsabilidade, conseqüentemente a informação apresenta graus de complexidade distintos, designadamente:

- **Nível estratégico:** a tomada de decisão é efetuada pela gestão de topo, usualmente visa o desempenho a longo prazo nas diversas áreas e a informação que a sustenta é de grau bastante complexo;
- **Nível Tático:** são concretizadas as decisões táticas, que versam sobre assuntos de médio prazo, como a título de exemplo a determinação do controlo de

⁴ “Visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fiável para a tomada de decisão” (MF, 2015, p. 7776).

⁵ “É uma das características mais importantes para a contabilidade de gestão e controlo dos custos. Esta tem de ser produzida de modo a ficar disponível para a tomada de decisão” (MF, 2015, p. 7778).

⁶ “Deve registar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de se conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo sector” (MF, 2015, p. 7778).

gestão. Requerem informação de apoio de complexidade reduzida;

- **Nível Operacional:** também designado de nível de controlo e execução, no qual são efetuadas as decisões do dia-a-dia da organização, geralmente direcionadas para a atividade organizacional. O grau de complexidade da informação é pequeno, contudo constitui a fonte básica geradora do fluxo de informação organizacional.

1.3. Sistemas de informação

Por forma a garantir o fluxo da informação entre os diversos níveis de responsabilidade, recorre-se aos SI utilizados para garantirem a transmissão de informação nos diferentes níveis de responsabilidade (Rascão, 2000).

1.3.1. O conceito de sistemas de informação

A partir da década de 90, as organizações tornaram-se mais difíceis de gerir, devido ao crescimento veloz, à redução do tempo do ciclo de gestão, ao incremento da complexidade, ao aumento da concorrência, à expansão dos mercados e às elevadas exigências informacionais impostas (Umble, Haft, & Umble, 2003). A introdução de meios informáticos e a evolução recente no tratamento de informações, indicam alterações profundas dos SI, atualmente encarados numa perspetiva global e integradora, envolvendo diversos subsectores da organização (Caiado, 2012). Desta forma, para uma correta interpretação do tema urge uma singela reflexão sobre o conceito de SI.

De acordo com a revisão de literatura efetuada, um SI consiste numa “combinação de procedimentos, informação, pessoas e tecnologias de informação (TI)⁷, organizadas para o alcance de objetivos de uma organização” (Amaral & Varajão, 2007, p. 10). Destarte, os SI são introduzidos nas organizações, como um meio de apoio no desempenho da sua missão (Falkenberg, et al., 1998), apresentando como finalidade “a melhoria do desempenho das pessoas nos processos da organização, pela utilização da informação e das TI” (Amaral & Varajão, 2007, p. 10).

Não obstante, o SI “deve orientar a tomada de decisão nos três níveis de

⁷ As TI “englobam os dispositivos de computador (hardware e software), tecnologias de dados e armazenamento, técnicas de processamento e tecnologias de comunicação de dados e de informação” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 22).

responsabilidade, assegurando a regulação das características que garantem a qualidade de dados e informação” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 24), com a devida disponibilização e manutenção do fluxo de informação organizacional, de modo que esteja disponível em qualquer momento, local, com a qualidade e quantidade necessárias (Brito, 2008).

Concludentemente, os SI “desempenham, na moderna gestão das organizações, o mesmo papel estruturante que era desempenhado por um grande conjunto de normas procedimentais e pela cadeia hierárquica que velava pela fiscalização do seu cumprimento” (Quidgest, 2002, p. 4).

1.3.2. Enterprise Resource Planning

Os ERP não foram concebidos especificamente como ferramentas de apoio à contabilidade e controlo de gestão. Todavia as suas características de integração, visão única e automatização alteraram a área financeira. Estes têm apresentado uma expansão assinalável nos mais diversos tipos de organizações (Vieira, et al., 2009). Por este desiderato é essencial aprofundar este tipo de SI.

1.3.2.1. Caracterização do Enterprise Resource Planning

Foi através do emprego de SI “mais complexos e exigentes, que, de forma apoiada, se processa a descentralização efetiva e a responsabilização na decisão, sem que se perca a coerência global de atuação” (Quidgest, 2002, p. 5).

Deste modo, surgiram os complexos sistemas de informação ERP que têm liderado a adoção de TI nas empresas (Barnabé, 2007).

Um sistema ERP abarca “um conjunto integrado de módulos de software que possuem um sistema de gestão de base de dados comum e que, de forma integrada, recolhem e partilham dados e informação. Os ERP possuem numerosas aplicações que podem suportar praticamente todas as atividades internas de uma organização” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 74).

Por conseguinte, compreendem um conjunto de módulos integrados num software que visa controlar todos os fluxos de informação dentro da empresa. Nestes, a informação é disponibilizada em tempo real, o que permite ao gestor analisar os dados de forma mais célere, para atingir uma maior eficiência nos processos organizacionais (Drury, 2012).

A atuação destes sistemas está orientada para o interior da organização e apresenta um papel de relevo na otimização de tarefas (Gouveia & Ranito, 2004), essencialmente devido a duas características essenciais, flexibilidade⁸ e integração⁹, que potenciam “uma maior partilha de informação, conhecimento e uma maior transparência” (Vieira, et al., 2009, p. 336). Os sistemas ERP são díspares dos antigos SI, uma vez que as organizações utilizam-nos para integrar as diversas áreas funcionais, operando como uma verdadeira base de dados (Sumner, 2014). Importa ressaltar, que o gestor deve ser consciencializado de que uso destes SI trás inúmeros benefícios e limitações (Apêndice C).

1.4. Sistemas de informação na Administração Pública

A AP sentiu necessidade de retirar o máximo rendimento das TI, revelando enfoque em 2006, com a aprovação do Programa de Restruturação da Administração Central (PRACE)¹⁰ (Presidência de Conselho de Ministros [PCM], 2006). Este, promoveu um conjunto de mecanismos de modernização da AP. Para cumprir as orientações da PRACE, criou-se a Empresa de Gestão Partilhada da Administração Pública (GeRAP)¹¹, agora denominada por Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (eSPap)¹².

Desse modo, foram reconhecidas inúmeras fragilidades e necessidades da CP portuguesa, de entre as quais o facto dos SI utilizados até então necessitarem de grandes melhorias, por forma a fornecerem informação para uma boa gestão (Assembleia da República [AR], 2011). Neste sentido, é importante adotar novos SI mais modernos e redesenhar processos nas diversas áreas – reengenharia de processos¹³.

1.4.1. Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado (GeRFiP)

⁸ A flexibilidade consiste na capacidade de adaptação aos requisitos do cliente, permitir análises de informação mais flexíveis e capacidade de se adaptar às mudanças organizacionais (Vieira, et al., 2009).

⁹ A integração traduz-se na construção modular, na qual são introduzidos o maior número de processos e funcionalidades (Vieira, et al., 2009).

¹⁰ É dado o início a uma estratégia de criação de serviços partilhados para a AP, que passam a constituir a atividades principais da missão dos organismos que a utilizam. É levantada a necessidade de recorrer intensivamente a tecnologias de informação e comunicação para a gestão de recursos financeiros, orçamentais, materiais e patrimoniais (PCM, 2006).

¹¹ Aprovado pelo DL n.º 25/2007, de 7 de fevereiro.

¹² Aquando da sua criação a eSPap, assumiu a “missão e atribuições do Instituto de Informática, da Empresa de Gestão Partilhada da Administração Pública, E.P.E (GeRAP), e da Agência Nacional de Compras Públicas, E.P.E, que são extintos, por fusão” (MF, 2012, p. 2998).

¹³ A ausência de reengenharia de processos tem consequências para a qualidade de informação, para o controlo e para os custos de implementação (AR, 2011).

Com o intuito de colmatar esta debilidade e ganhar eficiência surgiu o modelo de gestão de serviços partilhados¹⁴. Esta partilha de serviços da AP “será efetuada numa plataforma de funcionamento em rede, através da partilha de uma base de dados central (...). Esta componente do modelo de serviços partilhados denomina-se por sistema *Enterprise Resource Planning*” (Regueira, 2012, p. 11).

Desta forma, no momento de criação da GeRAP, foi desenvolvida uma família de soluções designada de Programa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GeRALL) (PCM, 2010). Conforme PCM (2010), o programa GeRALL abrange quatro soluções, nomeadamente: a) GeRFiP; b) Gestão de Recursos Humanos em Modo Partilhado (GeRHuP); c) Gestão e Avaliação do Desempenho da Administração Pública (GeADAP); e, d) Gestão da Mobilidade Especial (GeRMoB).

Deste modo, o GeRFiP "permite a qualquer serviço, independentemente da sua dimensão, regime de autonomia, sector de atividade ou localização geográfica, dispor de uma solução de suporte à gestão orçamental, financeira, patrimonial e logística, tendo por base o Plano Oficial de Contabilidade Pública” (eSPap, 2016, p. 1). A Figura n.º 1, demonstra como esta solução se encontra compartimentada.

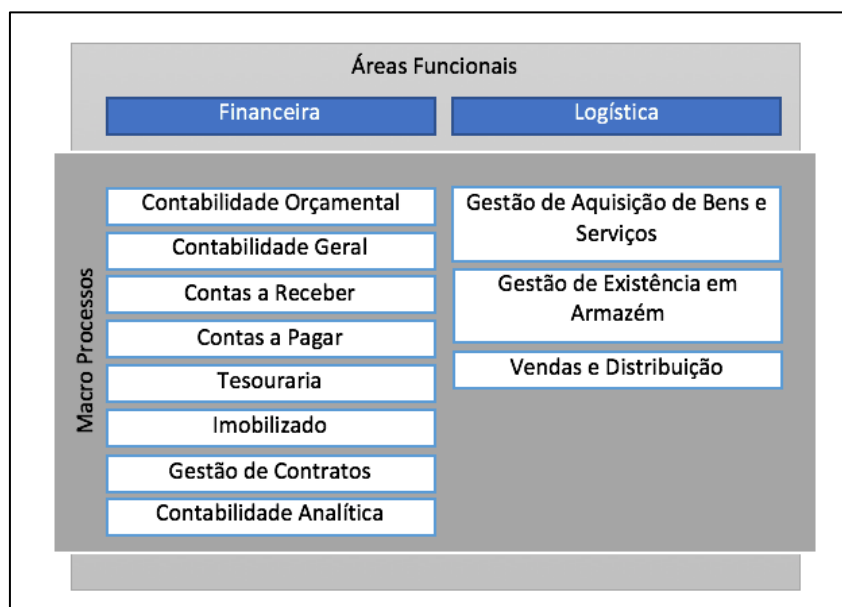


Figura n.º 1 - Matriz funcional do GeRFiP.

Fonte: Adaptado de eSPap (2016a).

¹⁴ “Por serviços partilhados entende-se o desempenho de funções administrativas e de suporte de forma centralizada para várias entidades, a partir de uma entidade autónoma que funciona numa lógica de fornecedor de serviços contratualizados que são o *core* da sua atividade e que gera valor através da especialização, industrialização e melhoria contínua” (eSPap, 2015, p.11).

Conforme Dias (2010), o sistema GeRFiP disponibiliza o acesso às aplicações e à informação para a execução dos processos, sendo composto por três componentes:

- A componente ERP, está parametrizada de acordo com as necessidades da AP, Rede Integrada de Gestão de Recursos do Estado (RIGORE). Esta componente permite a integração dos macro processos explanados na Figura n.º 1 e entre os SI do programa GeRaLL (Dias, Varela, & Costa, 2013);
- A componente BPM - *Business Process Management*, resulta da junção entre teorias de gestão e TI direcionadas para a gestão das organizações, tornando o controlo, monitorização e análise dos processos mais fácil, através de tecnologias que permitam a adaptação às mudanças (Neto & Junior, 2008). Esta, permite às organizações alcançarem os seus objetivos através do controlo, gestão e melhoria dos seus processos organizacionais, “aproveita os benefícios advindos das metodologias, ferramentas e tecnologias dos ciclos anteriores” (Neto & Junior, 2008, p. 10). Desta forma, a informação produzida num processo é transportada automaticamente e reaproveitada em cada etapa, permitindo eliminar ineficiências e uniformizar os processos (Dias, 2010).
- Com a componente *Business Intelligence*, são englobados um vasto conjunto de aplicações de apoio à tomada de decisão que possibilitam um acesso rápido, partilhado e interativo das informações, bem com a sua análise e manipulação. Através destas ferramentas, os utilizadores podem descobrir relações e tendências e transformar grandes quantidades de informação em conhecimento útil” (Sezões, Oliveira, & Baptista, 2006, p. 10). Assim, “são disponibilizados mapas, indicadores e relatórios (...), é disponibilizada informação fiável e atempada para os diversos níveis de decisão e serão integrados dados dos diferentes ciclos e áreas operacionais” (Dias, 2010, p. 24).

A GNR, aderiu ao GeRFiP em 2011, optando pela modalidade de partilha de plataforma e dada a estrutura dispersa decidiu efetuar a descentralização até aos Comandos Territoriais/Unidades. Com a escolha da partilha de plataforma a execução de processos é toda da sua responsabilidade, não existindo separação de competências com a eSPap.

CAPÍTULO 2

CONTABILIDADE DE GESTÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

2.1. Introdução

O aumento da complexidade dos processos de gestão “e a maior disponibilidade dos instrumentos para a tomada de decisões, põem a descoberto a importância crescente da informação e uma preocupação por parte das organizações acerca de uma gestão eficaz de si mesmas” (Coelho, 2006, p. 84). Por este desígnio, surge a CG no sector público, com a finalidade de fornecer informação de gestão para exercer as funções de planeamento, controlo e auxiliar no processo de tomada de decisão (Salvador, 2007).

Deste modo, para uma correta aplicação da terminologia associada à CG, é pertinente, numa primeira fase, realizar uma breve abordagem da CP, para posteriormente se estabelecer a distinção entre a informação proveniente da CG e da CF. Seguidamente, efetua-se a caracterização da CG na AP, no qual se expõe a sua evolução, a sua finalidade, objetivos e contributos para a gestão dos organismos públicos.

2.2. Contabilidade pública

As atuais entidades do setor público ainda direccionam o seu esforço para a satisfação de necessidades de carácter geral na área onde prestam serviços.

De forma a melhor compreender o papel da CG na AP, importa dissecar o conceito de CP, bem como a esfera da sua atuação.

A CP, no âmbito do seu emprego atual, “deve estar orientada para facultar informação económica e financeira útil para a gestão, para a análise económico financeira, e para a tomada de decisões pelos seus utilizadores” (Pereira, Sa, & Jorge, s/d, p. 8). Esta, integra a CO, a CF e a CG, que quando articuladas constituem um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas (Pinto, Santos, & Melo, 2013).

A Tabela n.º 1, explana as esferas da CP e o objetivo das mesmas.

Tabela n.º 1 - Diferentes esferas da contabilidade pública.

Objetivos	
Contabilidade Orçamental	Regista de forma pormenorizada a execução do orçamento e determina os saldos orçamentais.
Contabilidade Financeira	Permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa.
Contabilidade de Gestão	Avalia o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos.

Fonte: Adaptado de MF (2015).

O sistema atual não produz informação com a qualidade desejável e adequada às necessidades dos diferentes utilizadores (Fernandes, 2014) e as operações de índole técnica, permanecem ainda orientadas para CO - consumo de recursos monetários (Caiado, 2012).

2.2.1. A contabilidade financeira e a contabilidade de gestão

Na AP, a CF e a CG encontram-se intimamente relacionadas, contudo a informação por estas disponibilizada difere consideravelmente. Desta forma, começemos por efetuar a distinção entre CG e CF.

Em concordância com Coelho (2006, p. 88), a CF “é o instrumento de medida do património da empresa, controla as relações com terceiros, regista as variações da composição do património e as causas das modificações do seu valor e apura o resultado global”, pelo que é da sua incumbência a elaboração de demonstrações periódicas¹⁵ (Nabais & Nabais, 2010). Por outro lado, a CG é “a componente do processo de gestão centrada na utilização eficiente e eficaz dos recursos, que acrescenta claramente, valor à organização ao comprovar de modo contínuo se os mesmos estão a ser corretamente utilizados e interliga-se, na perspetiva dos recursos, com as outras componentes do processo” (Seabra, et al., 2015, p. 16).

Assim sendo, a CG tem como foco a imputação dos custos e dos proveitos às funções, às atividades, aos departamentos e aos centros de análise, pelo que utiliza a informação proveniente de operações realizadas no interior da empresa (Marcos & Naia, 2000), enquanto a CF “tem por objeto o controlo das relações com terceiros, a revelação das variações patrimoniais e o apuramento do resultado global” (Caiado, 2012, p. 48).

¹⁵ Por demonstrações periódicas entenda-se o Balanço, Demonstração de Resultados, Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstrações de Alterações do Capital Próprio.

Em suma, a CG “não é um subsistema de informação do sistema global da empresa, mas apenas está relacionado com a informação procedente das relações externas da empresa e que é proporcionada pela CF” (Coelho, 2006, p. 88).

2.3. A contabilidade de gestão na Administração Pública

Os contributos da CG para as diversas organizações são inúmeros, porém a realidade da AP é distinta do sistema privado. Há uma enorme dificuldade quando se tenta transpor os mecanismos utilizados na esfera das entidades privadas de imediato para a realidade pública (Salvador, 2007). Este facto, deve-se às inúmeras diferenças entre os setores privado e público. No entanto, pode-se generalizar como principais diferenças o facto de as entidades públicas prestarem maioritariamente serviços aos quais não é possível associar um custo¹⁶, uma vez que na maioria das situações o setor público produz serviços de cariz social e a sua atuação não versa a obtenção do lucro, mas sim a qualidade do serviço prestado (Caiado, 2010).

2.3.1. Evolução da contabilidade de gestão

Em Portugal, assiste-se à Reforma da AP desde 1990, e após a mesma, inúmeros passos legislativos foram efetuados. A reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), materializada em diversos diplomas legais (impulso coercivo), preconizou os novos princípios e normas a serem implementados pelos organismos do Setor Público Administrativo.

Das diversas alterações preconizadas por estes diplomas destacam-se, a obrigatoriedade de adoção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e o desenvolvimento de uma CG para os serviços e organismos com autonomia administrativa¹⁷, como complemento da contabilidade de caixa e como uma poderosa ferramenta de controlo de gestão (MF, 1992). A CG, em conjunto com a CO e a CF são preponderantes e imprescindíveis na transparência da gestão dos dinheiros públicos

¹⁶ Aos serviços prestados pelos organismos públicos não é fácil estabelecer uma relação entre a quantidade e o custo, uma vez que a maioria das receitas são financiada pelos contribuintes. Este carácter imaterial acrescenta dificuldades à sua avaliação e mensuração (Pinto, Santos, & Melo, 2013).

¹⁷ O regime jurídico dos organismos da AP é em regra geral o da autonomia administrativa, que pressupõe que “os serviços e organismos dispõem de créditos inscritos no Orçamento de Estado e os dirigentes são competentes para, com carácter definitivo e executório, praticarem atos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente” (MF, 1992, p. 3502).

(Carvalho, 2011). Acresce referir que após a RAPE, os normativos legais eram omissos “quanto a normas para a implementação desta contabilidade” ((Fernandes, 2008, p. 1).

Após a publicação do POCP, devido à especificidade, à dimensão e à diversidade do universo dos organismos, foram criados quatro planos de sectoriais (Anexo B), adaptados às normas e princípios do POCP.

No entanto, com a utilização do POCP nos organismos da “Administração Central, nunca foi possível criar movimentos e condições abrangentes, de forma a implementar um sistema homogéneo simultaneamente aplicável a toda a Administração Pública que congregasse a diversa informação e a convertesse de forma fácil, eficiente e compreensiva, nas contas nacionais” (OTOC, 2015, p. 2).

Por este desígnio, em 2012 o governo português iniciou “uma nova fase de reforma da Administração Pública, no sentido de a tornar eficiente e racional na utilização dos recursos públicos e, por outro, para o cumprimento dos objetivos de redução da despesa pública a que o país está vinculado” (MF, 2012a, p. 3320). Assim, o DL n.º 134/2012, impendeu a “Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que seja consistente com o SNC e com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas as Setor Público” (MF, 2015, p. 7785).

Em 2015, foi aprovado o SNC-AP¹⁸. O novo sistema contabilístico do Estado, “compreende uma contabilidade orçamental, uma contabilidade financeira e uma de gestão, nos termos da normalização contabilística em vigor” (AR, 2015, p. 7581). No que concerne à adopção da CG, o SNC – AP, acarreta algo de novo em relação aos normativos em vigor até então, pois estabelece a base de desenvolvimento desta contabilidade nos organismos da AP, definindo requisitos gerais, orientações para a sua implementação e requisitos mínimos para o seu conteúdo.

2.3.2. Finalidade da contabilidade de gestão

A CG no setor público, tem uma finalidade distinta do sector privado, visando a,

“produção de informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique sobre rendimentos e resultados, para satisfazer as necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, designadamente nos seguintes domínios:

- a) No processo de elaboração de orçamentos (...), nomeadamente quando se utiliza orçamento base zero, por programas ou objetivos;
- b) Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;

¹⁸ Aprovado pelo DL n.º 192/2015, de 11 de setembro.

- c) Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do sector local (...);
- d) No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;
- e) Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) de programas;
- f) Na fundamentação económica de decisões de gestão” (MF, 2015, p. 7776).

Desta forma, a CG visa auxiliar os decisores, a avaliar, a analisar e a otimizar os recursos e o consumo destes. Através desta, é retirada a informação para a gestão das atividades, planeamento e controlo de gestão, bem como para auxílio da tomada de decisão (Pinto, Santos, & Melo, 2013).

2.3.2.1. Gestão por objetivos

De acordo com a AR (2014, p. 3775), os orçamentos e as contas dos organismos “devem ser objeto de uma sistematização por objetivos, compatibilizada com os objetivos previstos nas Grandes Opções do Plano, considerando a definição de atividades a desenvolver por cada organismo e respetivos centros de custo e tendo em conta a totalidade dos recursos envolvidos, incluindo os de capital”.

Esta sistematização, decorre da introdução de novas práticas, que têm como grande matriz de mudança, a gestão por objetivos¹⁹, permitindo assim a interligação da administração a objetivos e a resultados (PCM, 2004). Esta estruturação, tem como intento a fundamentação das decisões e a reorientação e controlo da despesa pública, particularmente:

- a) “No conhecimento da missão, objetivo e estratégia dos organismos;
- b) Na correta articulação de cada área de atividade em relação aos objetivos;
- c) Na responsabilização dos agentes empenhados na gestão das atividades pela concretização dos objetivos e bom uso dos recursos que lhe são afetos;
- d) Na identificação de atividades redundantes na cadeia de valor dos organismos a justificada reafectação dos recursos nelas consumidos” (PCM, 2004, p. 3775).

Desta forma, conforme Pinto, Santos, & Melo (2013), o contributo da CG no setor público é essencial para cumprir este desígnio, nomeadamente no que concerne aos

¹⁹ A **gestão por objetivos** preconizada na reforma da AP, está inserida numa das áreas de atuação operacional da Reforma e abarca dois eixos prioritários, a “liderança e responsabilidade” e o “mérito e qualificação”. Tem como desígnio, introduzir rigor na avaliação, através da introdução de indicadores – chave de desempenho e através da definição de objetivos individuais por desagregação dos objetivos estratégicos. Estes objetivos, poderão estar enquadrados em três grandes áreas, nomeadamente: *a)* qualidade de serviço e impacto na sociedade (ex.: diminuir fraude fiscal e evasão fiscal); *b)* produtividade e gestão da despesa (ex.: diminuir a despesa pública, aumentar os níveis de produtividade); e, *c)* instrumentais (ex.: aumentar a qualidade da formação) (PCM, 2004).

objetivos relacionados com a produtividade e gestão da despesa pública.

Não obstante, se para além das,

“práticas internas de contabilidade de gestão as organizações públicas relatarem informação de gestão interna de modo inteligível para os diversos *stakeholders*, então, para além de estarmos a operacionalizar a substância, e não apenas a forma, dos conceitos de transparência e *accountability*, haverá certamente uma forte possibilidade de restaurar a confiança do cidadão na administração pública” (Silva, 2015, p. 41).

2.3.2.2. *Accountability*

No âmbito da *NPM* é enfatizada a importância do desempenho em relação à conformidade legal. Por conseguinte, surgem novos requisitos gerais de análise das despesas públicas, como a economia²⁰, a eficiência²¹ e a eficácia²² (3 E’s) (MF, 1992). Ocorre também a introdução de novos instrumentos de gestão, nomeadamente pela “(...) implementação da contabilidade do acréscimo, pela implementação da contabilidade analítica, pela implementação de um sistema de controlo interno” (Ferreira, 2015, p. 38).

Com estes novos princípios, houve um incremento da preponderância da informação contabilística, da *accountability* e consequentemente de todos os ciclos relacionados com a orçamentação, prestação de contas e controlo de gestão que adquiriram uma enorme relevância (Pinto, Santos, & Melo, 2013).

Pese embora, o conceito de *accountability* seja muito discutido na literatura, não existe uma definição, nem tradução direta do mesmo na língua portuguesa, sendo regularmente confundido com responsabilidade.

Segundo Pinto, Santos, & Melo (2013, p. 15), “(...) a responsabilidade é a obrigação de agir, enquanto a “*accountability*” é a obrigação de responder pelas ações e pelos resultados das ações”. Em complemento, Carvalho (2011) refere que ocorreu uma evolução do conceito relacionado com a área financeira ou contabilística. Assim, de uma conceção em “sentido restrito (obrigação de prestação de contas no âmbito contabilístico por parte dos responsáveis pelo manejo dos recursos públicos) passámos para um conceito em sentido amplo (onde a *accountability* inclui também a responsabilidade pela utilização eficiente dos recursos públicos e pela eficácia das decisões políticas, que significa que *accountability* deve consistir na responsabilidade dos órgãos executivos por uma adequada

²⁰ Por economia entenda-se “utilização do mínimo de recursos que assegurem os adequados padrões de qualidade do serviço público” (AR, 2015, p. 7570).

²¹ Por eficiência “promoção do acréscimo de produtividade pelo alcance de resultados semelhantes com menos despesa” (AR, 2015, p. 7570).

²² Por eficácia entenda-se “utilização de recursos mais adequados para atingir o resultado que se pretende alcançar” (AR, 2015, p. 7570).

gestão dos recursos públicos e na responsabilidade de informar como os mesmos foram administrados e controlados)” (Carvalho, 2011, p. 48).

Da *accountability*, advém a necessidade de identificar o objeto de custo²³, bem como a forma e os efeitos da sua aplicação (Silva, 2015). À vista deste facto e não relativizando o papel da CO e da CF, apenas “com uma contabilidade de gestão ajustada à realidade de cada organização pública será possível assegurar o desenvolvimento de indicadores de desempenho capazes de avaliar e controlar o grau de eficiência e efetividade na prestação de serviços” (Silva, 2015, p. 41).

2.3.2.3. Processo de gestão

A informação proveniente da CG carece de uma correta estrutura, por forma a sustentar o processo de tomada de decisão, a melhorar a qualidade da informação e a reduzir os custos das operações (Coelho, 2006). À vista deste facto, é imprescindível e essencial compreender o processo de gestão.

Desta feita, existe uma relação entre as funções de planeamento, controlo de gestão e tomada de decisão, na qual as mesmas devem ser analisadas de forma cíclica, como demonstra a Figura n.º 2.

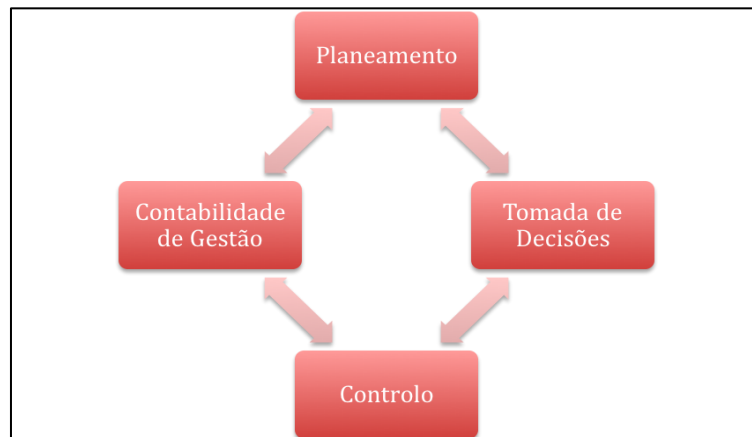


Figura n.º 2 - Processo de gestão.

Fonte: Caiado (2012, p. 51).

O processo de tomada de decisão, caracterizado pela sua dinâmica, ocorre em qualquer nível da hierarquia e em qualquer tipo de organização cuja atividade seja

²³ Objeto de custo esta relacionado com o custo, “pode ser uma atividade ou as operações em que os recursos são consumidos ou recolhidos” (Caiado, 2012, p. 74), sendo que, este pode versar um produto ou um serviço.

organizada (Gouveia & Ranito, 2004). Todavia, a tomada de decisão deve ser fundamentada pelo planeamento e seleção das linhas de ação adequadas, sendo os resultados posteriormente revistos pelo controlo das operações (Caiado, 2012).

As decisões pautam-se por critérios de 3 E's e “devem ser apoiadas em informação adequada e que é produzida pela contabilidade analítica” (Caiado, 2010, p. 14). Por conseguinte, o contributo da CG deve estar direcionado para fazer face às necessidades de informação dos decisores e não no cumprimento de disposições legais (Coelho, 2006). Neste desiderato, Silva (2015, p. 41) refere: “com a contabilidade analítica bem estruturada, será claramente mais difícil tomar decisões economicamente irracionais. Os números quando bem sustentados, inibem”.

Na AP, o planeamento e o controlo de gestão são duas ferramentas que se complementam, sendo essenciais para qualquer gestão eficiente (PCM, 1996). Assim sendo, tendo a CG como foco as atividades/ acontecimentos internos, fornece informação essencial para auxiliar o planeamento e controlo de gestão (Pinto, Santos, & Melo, 2013).

2.3.2.4. Planeamento e controlo de gestão

Considerando que “os dados indispensáveis ao planeamento e ao controlo são trabalhados preferencialmente na contabilidade interna ou de gestão” (Caiado, 2012, p. 51), optou-se por evidenciar e analisar somente as funções²⁴ de planeamento e controlo.

A função planeamento, comporta-se como a primeira função de gestão, e compreende a seleção dos objetivos e dos meios para os alcançar, por forma a estabelecer medidas de gestão racional dos recursos da organização (Nabais, 1987). O controlo, por sua vez “é o processo de dirigir as operações que assegurem o cumprimento dos objetivos e planos da organização (Caiado, 2012, p. 51). Na gestão e prossecução destas funções, a CG e a gestão orçamental, desempenham um papel preponderante.

A gestão orçamental não é mais que a aplicação dos princípios gerais da gestão, abarcando as funções de planeamento e de controlo (Caiado, 2012), ou seja, inicialmente ocorre o planeamento e deve seguir-se o respetivo controlo em tempo útil. Por conseguinte, Caiado (2012, p. 475) enuncia as fases da gestão orçamental como sendo: a) “elaboração dos orçamentos para o período de gestão considerado, os quais constituem a base de

²⁴ As várias funções colocadas à disposição do decisor, consideradas em conjunto constituem o processo de gestão, pese embora quando consideradas de forma isolada constituem as funções de gestão (Nabais, 1987). Não obstante, “o desenvolvimento do processo de gestão numa organização envolve as seguintes funções: planeamento, organização, recrutamento, direção e controlo” (Caiado, 2012, p. 50).

atuação ou “*standard*”; b) medição e registo da atividade real e sua comparação com os respetivos orçamentos; e, c) análise das causas dos desvios apurados e tomada de decisões corretivas com vista a eliminar futuros desvios resultantes do mesmo tipo de causas”.

Deste modo, a CG surge como uma ferramenta essencial na definição de metas, objetivos, atividades específicas e na definição dos recursos necessários para os alcançar. No que concerne ao controlo, esta apresenta um papel crucial na gestão da organização, na medida em que fornece a informação económica que permita aos gestores controlar os custos e melhorar a eficiência das operações (Drury, 2012), apresentando-se como um sistema preponderante, na justificação da causa dos desvios (diferença entre valores reais e os valores previstos no orçamento) e assim propor medidas corretivas (Caiado, 2012).

2.3.2.5. Planeamento e controlo na Administração Pública

Em Portugal, o ciclo de planeamento e controlo é versado num conjunto de etapas e procedimentos que se encontra explanado na Figura n.º 22 (Anexo C).

O Orçamento de Estado (OE) constitui o instrumento de excelência da política do governo (DGO, 2015)²⁵. Este modelo do processo orçamental contempla três dimensões, nomeadamente: a) o planeamento; b) o controlo; e, c) a gestão operacional. Por conseguinte, o controlo de gestão, envolve o estabelecimento de regras e sistemas de CG, pelo que, a informação sobre o desempenho tem enorme preponderância, ao permitir verificar o grau de cumprimento dos objetivos e programas, auxiliando no processo de tomada de decisão, facilitando-o (Schick, 1990).

O alinhamento do OE, do Plano de Atividades (PA), dos instrumentos patrimoniais (Balanço e Demonstração de Resultados), com a missão dos organismos é essencial para uma adequada gestão orçamental. Neste sentido, em termos práticos é necessária a contabilidade do acréscimo, a CG com elementos financeiros e não financeiros, relatórios de gestão, medição de desempenho e planeamento estratégico (Pinto, Santos, & Melo, 2013, p. 269).

Assim, a CG permite “avaliar o resultado das ações que contribuam para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (AR, 2015, p. 7582).

²⁵ Um orçamento deste tipo atende à “escassez de recursos na consagração dos objetivos e à organização dos programas como estrutura de controlo, identificando os responsáveis e indicadores de aferição de responsabilidade material e financeira, tanto do ponto de vista das estruturas político administrativas como das estruturas transversais em sede de concretização de resultados e impacto” (Pinto, Santos, & Melo, 2013, p. 269).

PARTE II – PARTE PRÁTICA

CAPÍTULO 3 METODOLOGIA E PROCEDIMENTOS

3.1. Introdução

Após concluída a primeira parte do trabalho (Enquadramento Teórico), inicia-se com o presente capítulo a parte II do trabalho de investigação.

Conforme Quivy & Campenhoudt (2008), toda a investigação deve “responder a alguns princípios estáveis e idênticos, ainda que vários percursos diferentes conduzam ao conhecimento científico²⁶. Desta feita, “expor o conhecimento consiste, portanto, descrever os princípios fundamentais a pôr em prática em qualquer trabalho de investigação” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 19).

Portanto, o presente capítulo ostenta a descrição do método de abordagem utilizado, as técnicas, o procedimento e os meios empregues para atingir os objetivos, o local, a data nos quais ocorreu a pesquisas de dados, a amostra utilizada e a forma como a mesma foi selecionada e os procedimentos e ferramentas utilizados para a condução da recolha de dados. Por sua vez, elaborou-se um esquema resumo da estrutura de investigação (Apêndice N).

3.2. Método de abordagem da investigação e justificação

Não há conhecimento sem problemas, porém também não há nenhum problema sem conhecimento (Popper, 2004) Assim, o método é o desenvolvimento crítico consciente de técnicas de ensaio e erro, ou seja, tentativas de resolução das conjeturas levantadas (Popper, 2004). Neste propósito, a presente investigação teve como estrutura basilar o **método hipotético dedutivo** proposto por Karl Popper, que se baseia na formulação de hipóteses, para posterior tentativa de refutação²⁷.

²⁶ “Sem conhecimento não há avanço na sociedade, nos múltiplos aspetos que compõem a vida dos seres vivos à superfície da terra. Por isso a investigação é crucial para o desenvolvimento dos povos” (Sarmiento, 2013, p. 5).

²⁷ Formulam-se conjeturas, para posterior tentativa de refutação. Se a conjetura é refutada, é formulada uma nova. Se a mesma resiste à crítica, então aceitamo-la temporariamente, com a consciência que pode ser contraposta posteriormente (Popper, 2004).

Por conseguinte, segundo Quivy & Campenhoudt (2008), uma boa forma de contornar as dificuldades associadas à investigação científica começa por enunciar o projeto de investigação sob a forma de uma pergunta de partida. Em seguida, por forma a responder à pergunta de partida formulam-se hipóteses que serão testadas e permitem a possível aceitação temporária da conjectura formulada.

Numa investigação pode ser utilizado mais que um método, por forma a responder à pergunta de partida de forma mais profícua. Assim, utilizou-se o **método de observação direta** que teve o intento de verificar o estado atual da CG na GNR, o **método crítico** cuja finalidade versou a observação crítica dos factos observados e o **método inquisitivo** dado que se procedeu à realização dos vários tipos de entrevistas e de um inquérito.

3.3. Análise estratégica do desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR

Elaborou-se a análise da GNR, com o intuito de recolher dados secundários, para assim efetuar a recolha de dados primários através do estudo de campo (Apêndice A).

Para cumprir este propósito, efetuou-se as análises externa e interna da GNR, relacionada com o desenvolvimento da CG na GNR. Mediante os dados obtidos, efetuou-se a síntese estratégica externa (SEE) e interna (SEI), utilizando-se para o efeito a divisão proposta por Dias, Varela, & Costa (2013), que propõem o levantamento das ameaças, oportunidades e FCS externos (SEE) e dos pontos fortes e fracos (SEI). Uma vez que este autor, não propõe a identificação dos FCS internos, optou-se por seguir a divisão proposta por Bullen & Rockart (1981, p. 16), que propõem a divisão dos FCS em internos e externos. Por último, elaborou-se a Matriz SWOT (Apêndice A).

3.4. Técnicas, procedimentos e meios utilizados

Os autores Quivy & Campenhoudt (2008, p. 25), exortam o papel do procedimento na investigação científica, definindo-o como “(...) uma forma de progredir em direção a um objetivo”, que assenta em três princípios basilares (não dependentes e que se constituem mutuamente), nomeadamente: a rutura²⁸, a construção²⁹ e a verificação³⁰, como meio de garantir a fidelidade essencial na prossecução da investigação.

²⁸ “Consiste em romper com os preconceitos e as falsas evidências, que somente nos dão a ilusão que compreendemos as coisas. A rutura é, portanto primeiro ato constitutivo do procedimento científico” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 26).

²⁹ “A rutura só pode ser efetuada a partir de um sistema conceptual organizado, suscetível de exprimir a lógica que o investigador supõe estar na base do fenómeno. É graças a esta teoria que ele pode erguer as proposições explicativas do fenómeno a estudar e prever qual o plano de pesquisa a definir, as operações a

Quanto aos procedimentos, técnicas e meios utilizados, adotou-se os princípios e as diretrizes explanadas nas obras de Quivy & Campenhoudt (2008) e Sarmiento (2013).

Neste sentido, segundo Sarmiento (2013, p. 16), “o investigador terá de recolher dados primários, após concluir que os dados secundários não permitem a informação necessária à prossecução dos seus objetivos de investigação”. Desta forma, optou-se por um conjunto distinto de fontes de dados e de instrumentos de investigação mista como a análise documental, a observação direta, a entrevista e o inquérito por questionário.

3.4.1. Entrevista

O recurso à entrevista, quando corretamente valorizada, permite “ao investigador retirar (...) informações e elementos de reflexão muito ricos e matizados (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 192). Neste âmbito, a elaboração da entrevista, como método de recolha de dados primários necessários à prossecução da investigação, respeitou os métodos e os procedimentos enunciados por Sarmiento (2013). Importa ressaltar, que as entrevistas, foram realizadas com três finalidades distintas.

Efetou-se um conjunto de entrevistas exploratórias, as **entrevista do tipo 1**, que, objetivam “abrir pistas de reflexão, alargar e precisar os horizontes de leitura, tomar consciência das dimensões e dos aspetos de um dado problema” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 79). Assim, foi possível conhecer e aprofundar o âmbito da investigação, levantar os potenciais FCS relativos ao cenário de desenvolvimento da CG na GNR, e elaborar as análises interna e externa da GNR (Apêndice A).

As supracitadas entrevistas foram realizadas presencialmente, porém em alguns casos foi necessário recorrer à via telefónica. Consciente que este tipo de entrevistas, não são potenciadas com a utilização de “métodos muito formais e estruturados” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 70), optou-se por entrevistas do tipo não estruturado.

Por conseguinte, foram realizadas três entrevistas confirmatórias³¹, **entrevistas do tipo 2**, com o intento de validar os potenciais FCS identificados e as análises interna e externa efetuadas (Apêndice A). As mesmas foram do tipo não estruturado, por forma a garantir que o entrevistado “fala livremente sobre o tema e sobre os vários assuntos relacionados” (Sarmiento, 2013, p. 34).

aplicar e as consequências que logicamente devem esperar-se no termo da observação” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 26).

³⁰ “Uma proposição só tem direito a estatuto científico na medida em que pode ser verificada pelos factos. Este teste pelos factos é designado por verificação ou experimentação” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 26).

³¹ Este tipo de entrevista visa “obter informações que validem as suas fontes” (Sarmiento, 2013, p. 33).

Por último, efetuaram-se entrevistas exploratórias do tipo semidiretiva, **entrevistas do tipo 3**, que permitem ao entrevistado responder às perguntas aleatoriamente, facilitando a verbalização da sua opinião e por outro lado, permitindo ao entrevistador guiar o entrevistado para a concretização do objetivo da entrevista (Quivy & Campenhoudt, 2008), facto que exige a elaboração de um guião³². Em seguida, procedeu-se à sua validação com o objetivo de certificar que as questões estavam bem elaboradas e que concorriam para os objetivos da investigação. A validação foi realizada pela Professora (Prof.^a) Manuela Sarmiento, pela Major (MAJ) Administração Militar do Exército (AdMil) Lopes, pelo CAP AdMil Brito e CAP Administração Militar da GNR (AM) Monteiro e pelo Tenente (Ten) AM Regueira cujos contributos permitiram alterar determinados aspetos. Destacam-se: *a*) alteração da numeração das questões; *b*) redução do número de blocos; *c*) reorganização da ordem das questões para garantir o encadeamento lógico; e, *d*) reestruturação frásica da questão n.º 8³³.

Alterado o guião, realizou-se o “pré-teste à entrevista definitiva, a pelo menos duas pessoas da amostra” (Sarmiento, 2013, p. 35), nomeadamente: ao Tenente-Coronel (TCor) AM Nascimento e à MAJ AM Pereira. Em seguida procedeu-se à elaboração do guião final (Apêndice F) e à elaboração das entrevistas de forma presencial, privilegiando-se a comunicação direta, que valora a informação recolhida.

O conteúdo da entrevista “será objeto de uma análise de conteúdo sistemática, destinada a testar as hipóteses do trabalho” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 192). A entrevista foi estruturada, na análise sobre a influência da CG no processo de gestão e na tomada de decisão, no levantamento de necessidades de informação, na identificação dos pontos fortes e fracos, das ameaças e das oportunidades do desenvolvimento da CG.

3.4.2. Inquérito por questionário

O inquérito por questionário “permite recolher os dados, os quais após a sua introdução numa base de dados e a aplicação adequada de métodos de análise, originam informações, que se consubstanciam em resultados” (Sarmiento, 2013, p. 67), que visam “a verificação de hipóteses teóricas (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 188).

³² “É um instrumento para a recolha de informações na forma de texto, que serve de base à realização da entrevista propriamente dita” (Sarmiento, 2013, p. 31).

³³ A questão inicial era “O desenvolvimento da contabilidade de gestão está relacionado com o cumprimento de disposições legais?” alterou-se para “Considera que o desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR é uma necessidade ou uma imposição legal?”.

Para a elaboração do inquérito seguiu-se o procedimento exposto por Sarmiento (2013) e complementado por Quivy & Campenhoudt (2008). A sua base teórica de construção e de articulação encontra-se explanado no Apêndice A – Análise do desenvolvimento da CG na GNR. Esta, envolveu a pesquisa bibliográfica, a análise documental, a seleção de dados, a realização de entrevistas exploratórias e confirmatórias e a observação direta. A escolha deste método consubstancia-se no facto de que o universo em estudo ser elevado e estar disperso territorialmente.

No que concerne à caracterização do inquérito por questionário é de administração direta, dado que é preenchido pelo inquirido (Quivy & Campenhoudt, 2008). As questões são do tipo fechadas da categoria de resposta com escala, o que permite “medir a intensidade da resposta” (Sarmiento, 2013, p. 109). Para o efeito, utilizou-se a escala de *Likert* ímpar de 7 níveis³⁴, por apresentar valor médio, permitindo ao inquirido a possibilidade de optar pelo valor neutro e/ou por níveis positivos e negativos.

Efetuuou-se a validação e o teste de coerência do inquérito por questionário, com o objetivo de o otimizar, de detetar e colmatar, ambiguidades, enviesamentos, de analisar a lógica das questões e os possíveis erros de elaboração.

Desta feita, os validadores usualmente são especialistas no domínio técnico e/ou científico da investigação e variam entre 6 a 12 pessoas (Sarmiento, 2013). Optou-se, por oficiais com formação na área da gestão pública e/ou tenham desempenhado funções numa Secção de Recursos Logísticos e Financeiros (SRLF) e não façam parte da amostra de aplicação do inquérito. O painel foi constituído pela MAJ AM Pereira, pelo MAJ AM Reis, pelo CAP AM Feitinha, pela CAP AM Monteiro, pela Ten AM Paiva, pela Ten AM Faustino e pelo Ten AM Regueira.

Após aplicado o pré-teste, procedeu-se a algumas alterações ao inquérito realizado, nomeadamente: *a)* reestruturação frásica de questões; *b)* alteração do *layout* do inquérito na parte III; e, *c)* alteração da ordem das escalas na parte III. Após estas, constituiu-se o inquérito final (Apêndice H.2.).

Esta ferramenta, foi aplicada com o intuito de obter a apreciação dos atuais “consumidores” da informação logística e financeira, com funções de comando e de chefia, no nível de responsabilidade operacional, sobre os atuais pontos fortes e fracos do atual sistema de CG da GNR, as potenciais oportunidades, as ameaças e os potenciais FCS

³⁴ Utilizou-se duas escalas, a escala de relevância utilizada na parte II e III do inquérito por questionário (Tabela n.º 10; Apêndice I) e utilizou-se a escala de desempenho/satisfação na parte III (Tabela n.º 11; Apêndice I).

internos e externos decorrentes do desenvolvimento desta contabilidade na GNR, elencados no apêndice A.

3.5. Local e data da pesquisa e recolha de dados

Explana-se, os momentos e locais nos quais se procedeu à recolha dos dados³⁵ utilizados para a prossecução dos objetivos da presente investigação.

A recolha dos dados utilizados na análise documental foi realizada na Biblioteca da Universidade do Minho, na Biblioteca da Escola da Guarda, na Biblioteca da Academia Militar e na Biblioteca Nacional. Esta pesquisa bibliográfica, foi complementada pela análise de publicações inerentes ao tema em estudo disponíveis em plataformas eletrónicas académicas como o Repositório Científico de Acesso Aberto em Portugal, a B-on e a Ordem dos Contabilistas Certificados.

O enquadramento da conjuntura económica atual e a caracterização da GNR foi redigida segundo os dados lavrados no Programa de Estabilidade, no PORDATA, no PA da GNR e na Estratégia da Guarda 2020.

As entrevistas presenciais decorreram entre os dias 01 de abril de 2016 e 03 de maio de 2016, no Comando de Administração de Recursos Internos (CARI). Na impossibilidade de as realizar presencialmente, recorreu-se à entrevista telefónica.

A recolha de dados através do inquérito por questionário foi feita através do *e-mail* institucional (Apêndice H.1.), pelo que o inquérito esteve disponível para resposta de 14 de abril a 29 de abril, findo o qual se procedeu à recolha dos dados para análise estatística.

3.6. Amostragem: composição e justificação

Definido o tipo de dados a recolher, é de enorme relevância circunscrever o campo das análises empíricas quanto à sua composição. Conforme Quivy & Campenhoudt (2008), o investigador poderá optar por três possibilidades, designadamente: *a)* incidir a sua análise sobre a totalidade da população³⁶; *b)* limitar a sua análise a uma amostra³⁷ representativa; e, *c)* estudar componentes não estritamente representativa, mas

³⁵ Os dados “são valores discretos, que são registados, podem ser relacionáveis entre si e dizem respeito a uma entidade ou evento” (Sarmento, 2013, p. 16). A sua fonte pode ser interna ou externa.

³⁶ A população representa “o conjunto de indivíduos (pessoas, objetos, empresas, equipamentos, entre outros) com uma ou mais características comuns, que se pretende analisar ou inferir” (Sarmento, 2013, p. 71).

³⁷ A amostra “é um subconjunto não vazio dos indivíduos pertencentes a uma população” (Sarmento, 2013, p. 75).

características da população. Portanto, para a execução das diferentes técnicas de recolha de dados procedeu-se à seleção de três populações distintas.³⁸:

Atendendo às **entrevistas do tipo 1**, optou-se por um conjunto de oficiais (Apêndice D), que atualmente desempenham funções nas áreas logística ou financeira e que operam com a CG. A amostra é assim constituída: Chefe da Repartição de Gestão Orçamental, Chefe da Repartição de Acompanhamento Orçamental, Chefe da Secção de Recursos Financeiros do Centro Clínico, Chefe da Repartição de Controlo e Verificação de Contas, Chefe das Repartições de Gestão Financeira e de Tesouraria, Chefe da Repartição de Auditoria Interna e Membro da Repartição de Registo;

Quanto às **entrevistas do tipo 2**, os entrevistados foram selecionados pelas funções que desempenhavam à data (Apêndice D). Deste modo, a amostra totalizou três pessoas e teve como princípio a seleção de oficiais das áreas logística e financeira com função de chefia e de um oficial de administração envolvido no processo de planeamento estratégico, permitindo obter uma visão holística do objeto de estudo. Selecionou-se o chefe da Divisão de reabastecimentos (DR)³⁹, a Chefe da Divisão de Controlo e Auditoria Interna (DCAI)⁴⁰ e o Chefe da Repartição de Planeamento e Monitorização⁴¹.

No que tange às **entrevistas do tipo 3**, optou-se por realizar as entrevistas a componentes não estritamente representativas da população, uma vez que segundo (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 162), esta possibilidade adequa-se quando o “investigador deseja analisar o impacto do modo de gestão”. Selecionou-se os oficiais com funções de direção e chefia da área logística e financeira do CARI, do qual as unidades dependem tecnicamente na área logística e financeira⁴². Deste modo, a amostra totalizou sete elementos (Apêndice D): Diretor da Direção de Recursos Financeiros (DRF), Diretor da

³⁸ Aquando da seleção do processo de amostragem seguiu-se o procedimento explanado por Sarmiento (2013), optando pelo método “que assegure a fiabilidade e a comparabilidade dos dados” (Sarmiento, 2013, p. 75). Por conseguinte, optou-se pela amostragem não – probabilística, nomeadamente a amostragem intencional, na qual são “deliberadamente escolhidos certos elementos da população para pertencerem à amostra, por serem mais representativos da população” (Sarmiento, 2013, p. 84).

³⁹ TCor AM Nascimento – Chefe da DR e representante do Cmdt CARI à data da implementação do GeRFiP. O seu contributo permitiu obter dados de uma entidade que desempenhou funções na área logística e que foi assessor do ministro da administração interna.

⁴⁰ MAJ AM Pereira – Chefe da DCAI, pelo que é a responsável pelas auditorias financeiras às unidades realizadas pela GNR, desempenhou funções numa SRLF antes de desempenhar as atuais funções. Assim, é um elemento que conhece os mecanismos de controlo interno utilizados pela instituição.

⁴¹ MAJ AM Amorim – Chefe da Repartição de Planeamento e Monitorização. Desta forma, o mesmo encontra-se na equipa com a responsabilidade de elaborar o PA, o Relatório de Atividades (RA) e o Plano estratégico da GNR 2020, pelo que o seu contributo permitiu obter uma visão holística da GNR.

⁴² O CARI “tem sob seu comando as unidades, órgão e serviços definidos por despacho do CG, dispondo de autoridade técnica no âmbito da administração dos recursos humanos e da administração dos recursos materiais e financeiros da Guardam competindo-lhe, nomeadamente: (...) b. Exercer a autoridade técnica, no âmbito da administração dos recursos humanos, logísticos e financeiros da Guarda...” (GNR, 2011, p. 1217).

Direção de Recursos Logísticos (DRL), Subdiretor da DRF e Chefe da Divisão de Administração Financeira (DAF), Chefe da Divisão de Aquisições (DA), Chefe da Divisão de Gestão Orçamental (DGO), Chefe da DR e Chefe da DCAI.

No que concerne aos inquéritos, concluiu-se que analisar a opinião de todos os elementos da GNR, com funções de comando e de chefia nas áreas logística e financeira dos níveis tático e operacional seria impraticável. Assim, como alternativa recorreu-se à amostra representativa da população.

No momento de seleção do processo de amostragem “é necessário ter **amostragens probabilísticas**, pois são as únicas que por definição, originam uma generalização estatística, apoiada no cálculo de probabilidades” (Sarmiento, 2013, p. 76). Optou-se pela **amostragem estratificada proporcional**⁴³, uma vez que a população – alvo (Apêndice J) - é composta por subpopulações, o que possibilita a homogeneidade.

3.7. Procedimentos e ferramentas de recolha de dados e análise

Para a realização das técnicas de recolha de dados, procedeu-se à execução de determinados procedimentos e ao emprego de ferramentas de recolha e análise dos dados.

Quanto às entrevistas, procedeu-se a um conjunto de etapas por forma a enquadrar os entrevistados com os objetivos da presente investigação. Antes da realização das mesmas, foi endereçada uma carta de apresentação (Apêndice E), que enquadrou o tema. Durante a realização da entrevista foi solicitada a autorização da gravação, para posterior tratamento do conteúdo, que quando autorizada foi efetuada.

Para a aplicação e envio do inquérito por questionário utilizou-se a plataforma *surveymonkey*, versão profissional. O inquérito foi enviado através do *e-mail* institucional que continha o respetivo *link* de acesso (Apêndice H.1.). Importa ressaltar, que o envio das respostas ao inquérito somente era possível por dispositivo eletrónico, facto que contribuiu para elevar a fiabilidade das mesmas e garantir o anonimato.

O processamento, o tratamento e a redação dos dados do inquérito foi efetuado recorrendo ao *IBM Statistical Package for the Social Sciences 24* (SPSS) e ao *Microsoft Office Excel*, versão 2011. Na elaboração do trabalho escrito, utilizou-se o *Microsoft Word*, versão 2011.

⁴³ Segundo Sarmiento (2013, p. 80) uma amostra estratificada “consiste em especificar quantos elementos da população são retirados de cada estrato para constituir a amostra estratificada”. Na presente investigação optou-se pela amostra estratificada proporcional, pois este método fornece uma amostra representativa da população em estudo.

CAPÍTULO 4

ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Introdução

No presente capítulo, são apresentados e descritos todos os dados recolhidos através das entrevistas realizadas e dos inquéritos aplicados. Posteriormente, é efetuada a análise de conteúdo e análise estatística dos dados. É efetuada a análise qualitativa categorial às entrevistas e quantitativa aos inquéritos.

4.2. Análise das entrevistas

Efetuada a transcrição das entrevistas e a leitura profunda⁴⁴, procedeu-se à análise das entrevistas de tipo 3 efetuadas aos especialistas (Apêndice D). Para o efeito, utilizou-se a metodologia explanada por Sarmento (2013).

Primeiramente, identificaram-se os segmentos nos conteúdos das questões, constituindo-se assim as **unidades de registo**⁴⁵ (UR). Às UR, associaram-se as **unidades de contexto**⁴⁶, de acordo com a codificação alfanumérica e cromática das entrevistas (Apêndice G.1.). Por conseguinte, elaborou-se a matriz das unidades de conteúdo e de registo por questão (Apêndice G.2.) e construiu-se a matriz de análise de conteúdo por questão (Tabela n.º 2), que incorpora as categorias, subcategorias, UR, os entrevistados, as **unidades de enumeração**⁴⁷ (UE) e os resultados. Efetuou-se a análise qualitativa categorial, que ocorreu através da verificação da presença ou ausência de uma determinada característica no conteúdo da entrevista. Procedeu-se ao cálculo da frequência com que a UR é registada e pela identificação de categorias e subcategorias associadas às UR.

⁴⁴ Por forma a melhor compreender o conteúdo das entrevistas, efetuou-se uma leitura reflexiva, que ocorreu em dois momentos distintos. Num primeiro momento, leitura de todas as entrevistas, cujo intento é “(...) compreender a substância e o sentido dos discursos, de modo a identificar o sistemas de categorias” (Sarmento, 2013, p. 52) e num segundo momento leitura horizontal das respostas das entrevistas, que visa a codificação das respostas.

⁴⁵ Estas caracterizam-se por serem afirmações comparáveis, que permitem efetuar ligações entre respostas (Sarmento, 2013).

⁴⁶ “São segmentos do texto que contem as unidades de registo” (Sarmento, 2013, p. 54).

⁴⁷ As unidades de enumeração “são aritméticas e contam o número de vezes que se repete a unidade de registo (as frases) numa entrevista e/ou várias” (Sarmento, 2013, p. 54).

Tabela n.º 2 - Análise qualitativa e quantitativa das entrevistas tipo 3.

Categorias	Subcategorias	UR	Entrevistados							UE	Resultado (%)
			E 11	E 12	E 13	E 14	E 15	E 16	E 17		
Questão n.º 8 – Desenvolvimento da CG na GNR.											
Motivação do desenvolvimento da CG	Necessidade	8.A.1.	X	X	X	X	X	X	X	7	7/7 (100%)
	Imposição	8.A.2.	X		X		X			3	3/7 (43%)
Questão n.º 9 – Utilidade da CG para a gestão da Direção/Divisão.											
Contributo para a gestão da Direção/Divisão	Relevância para a gestão	9.A.1.	X		X	X	X	X	X	6	6/7 (86%)
	Fonte de informação	9.A.2.	X	X	X	X		X	X	6	6/7 (86%)
	Análises	9.A.3.	X			X	X		X	4	4/7 (57%)
	Processo de gestão	9.A.4.	X		X	X	X	X	X	6	6/7 (86%)
Questão n.º 10 – Contributo da CG para o processo de tomada de decisão.											
Contributo para o processo de tomada de decisão	Aplicação de recursos	10.A.1.	X	X	X		X	X	X	6	6/7 (86%)
	Melhoria da tomada de decisão	10.A.2.	X	X	X	X		X	X	6	6/7 (86%)
	Informação de gestão	10.A.3.	X	X	X	X	X	X		6	6/7 (86%)
	Efetivação dos 3 E's	10.A.4.	X	X	X		X		X	5	5/7 (71%)
Questão n.º 11 – Informação que a CG poderá fornecer para controlo financeiro e logístico.											
Controlo financeiro e logístico	Informação sobre custos	11.A.1.	X	X		X	X		X	5	5/7 (71%)
	Controlo e comparação	11.A.2.	X				X		X	3	3/7(43%)
	Análise, racionalização, e otimização de recursos	11.A.3.	X		X		X	X		4	4/7 (57%)
	Justificação de medidas	11.A.4.				X		X	X	3	3/7 (43%)
Questão n.º 12 – Informação para auxiliar U/E/O, que tecnicamente dependem do CARI.											
Informação essencial	Informação qualificada	12.A.1.	X				X		X	3	3/7 (43%)
	Necessidades e atribuição de recursos	12.A.2.		X		X	X	X		4	4/7 (57%)
Questão n.º 13 – Informação logística e financeira, extraída em tempo real.											
Informação automática	Custos associados	13.A.1.	X			X	X			3	3/7 (43%)
	Medição, controlo e avaliação	13.A.2.	X		X		X		X	4	4/7 (57%)
	Informação histórica e previsional	13.A.3.		X	X			X		3	3/7 (43%)
	Recursos existentes	13.A.4.			X	X	X			3	3/7 (43%)

Fonte: Adaptado de Sarmento (2013).

Tabela n.º 2 - Análise qualitativa e quantitativa das entrevistas tipo 3 (continuação).

Categorias	Subcategorias	UR	Entrevistados							UE	Resultado (%)
			E 11	E 12	E 13	E 14	E 15	E 16	E 17		
Questão n.º 14 – Principais pontos fortes do atual sistema de CG.											
Pontos Fortes	Custo por orgânica	14.A.1.	X	X					X	3	3/7 (43%)
	Informação Importante	14.A.2.	X			X	X		X	4	4/7 (57%)
Questão n.º 15 - Principais pontos fracos do atual sistema de CG.											
Pontos Fracos	CG numa fase inicial	15.A.1.			X		X	X	X	4	4/7 (57%)
	Análise de processos	15.A.3.		X			X	X		3	3/7 (43%)
	Informação não qualificada	15.A.4.	X	X		X	X			4	4/7 (57%)
Questão n.º 16 – Principais oportunidades do desenvolvimento da CG.											
Oportunidades	Melhorar o desempenho	16.A.1.	X		X		X	X		4	4/7 (57%)
	Efetuar comparações	16.A.2.	X	X			X		X	4	4/7 (57%)
	Qualificar dados	16.A.3.	X				X		X	3	3/7 (43%)
	Monitorização e controlo	16.A.4.	X				X		X	3	3/7 (43%)
	Melhoria de tomada de decisão	16.A.5.	X	X		X	X	X	X	6	6/7 (86%)
Questão n.º 17 - Principais ameaças do desenvolvimento da CG.											
Ameaças	eSPap	17.A.1.	X	X			X		X	4	4/7 (57%)
	Coordenação e colaboração	17.A.2.	X	X			X			3	3/7 (43%)
	Recursos Humanos	17.A.3.	X	X		X	X	X	X	6	6/7 (86%)

Fonte: Adaptado de Sarmiento (2013).

Os resultados apresentados encontram-se associados ao guião de entrevista (Apêndice F). Assim, elabora-se aos comentários relativos os dados supra-expostos.

No que respeita à questão n.º 8: **“Considera que o desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR é uma necessidade ou uma imposição legal?”**, conclui-se que todos os entrevistados consideram o desenvolvimento da CG uma necessidade, apenas três dos entrevistados realçam que é igualmente uma imposição legal.

De acordo com E16, o desenvolvimento da CG, “é uma necessidade fundamental para o seu desenvolvimento, sustentado na boa gestão dos recursos públicos”. De realçar os aspetos referidos por E17, que menciona o “facto de, cada vez mais o conhecimento ser fator determinante na competitividade pelos recursos, que são escassos, sendo o modelo de

informação contabilística fulcral para o cumprimento deste desiderato”. Não obstante, os E11, E13 e E15 afirmam que o desenvolvimento é também uma imposição legal.

Quanto à questão n.º 9: **“Considera o contributo da contabilidade de gestão útil para a gestão da sua Direção/Divisão? Porquê?”**, as respostas são praticamente unânimes, pois 6 dos entrevistados consideram que a CG é útil para as funções das Direções e/ou Divisões. Esta utilidade, prende-se com o facto de 86% dos entrevistados, mencionarem que a CG é uma fonte de informação e que os seus contributos auxiliam no processo de gestão. Nesta linha de pensamento, o E13 destaca a capacidade de “fornecer informação direcionada ao Comando da Guarda”, enquanto o E15, menciona a capacidade da sua divisão de “beber uma informação muito mais rigorosa”.

No que concerne ao contributo para o processo de gestão, o E15 realça o seu papel “para já numa primeira fase fazer propostas de orçamento, com fundamentação nos custos. Por outro lado, permite a comparação entre o planeado e o efetuado”. Por sua vez, o E16 refere que “permite tomar melhores decisões na gestão dos recursos logísticos e alocar os mesmos às necessidades prioritárias”. Ainda associado ao contributo da CG, 57 % dos entrevistados reforçam o seu contributo para a elaboração de análises.

De acordo com a questão n.º 10: **“Na sua opinião de que forma a contabilidade de gestão poderá contribuir para o processo de tomada de decisão dos Comandante/diretores/chefes?”**, verifica-se que 6 dos entrevistados consideram que o desenvolvimento da CG permite melhorar o processo de tomada de decisão. De acordo com o E11, a CG “permite justificar adequadamente as decisões e fazer o reporte financeiro” e “torna a decisão mais transparente, fundamentada, informada” afirma o E17.

Os contributos para o processo de tomada de decisão são mais abrangentes, 86% dos entrevistados consideram que esta fornece informação de gestão relevante. Informação que permite melhorar a aplicação de recursos, facto mencionado por 6 dos entrevistados. É de salientar ainda o contributo para a gestão económica, eficiente e eficaz, sendo que, 5 dos entrevistados corroboram este quesito. Uma vez que, “é difícil medir o grau de concretização e a pertinência para se aferir efetivamente os 3 E’s. Só com uma contabilidade de gestão, é que se consegue alcançar esta questão” (E15).

Quanto à questão n.º 11: **“Que informação a contabilidade de gestão lhe poderá fornecer para no exercício das suas funções obter um maior controlo financeiro e logístico?”**, evidencia-se o facto de 71% dos entrevistados declararem que a informação que lhes poderia prover um maior controlo, seria relativa aos custos. As opiniões entre si são díspares. Os E12 e E14 destacam a relevância da informação sobre os recursos

necessários para o planeamento de necessidades, enquanto o E17, reforça que é importante escarpelizar os custos. É de sublinhar que 57% dos entrevistados, afirmam que necessitam de informação: a) que permita um maior controlo e comparação dos custos; b) para análise, racionalização e otimização dos recursos; e, c) para a justificação e escolha de medidas.

No que concerne à questão n.º 12: **“De que informação sente falta para auxiliar as U/E/O que tecnicamente dependem do CARI?”**, assume especial relevo a necessidade de obter informação qualificada, opinião manifestada por 3 entrevistados. Salienta-se os aspectos referidos pelo E15, em que “a analítica vai permitir ter uma informação mais rigorosa e qualificada dos custos”. Emerge ainda referir, a necessidade de obter informação para auxiliar na atribuição de recursos, 4 dos entrevistados referem este detalhe. Assim, na perspectiva do E12 ao “captar as necessidades (...) os processos eram mais rápidos e transparentes”, enquanto na ótica do E16 “a DRL precisa de um conjunto de indicadores de gestão que permitam atribuir os recursos materiais de forma criteriosa”.

No que tange à questão n.º 13: **“Que informação logística e financeira considera fundamental extrair em tempo real para a proposta de tomada de decisão?”**, sublinha-se o facto de ter sido destacado por 57% dos entrevistados, que é essencial extrair em tempo real informação que permita efetuar a medição, o controlo e a avaliação dos custos. Por conseguinte, conforme refere o E11 é preponderante ter acesso a “toda a informação que nos permite o controlo da receita e despesa”, este facto é corroborado por E17 que declara “que acima de tudo precisamos de saber se, com os poucos recursos existentes, estamos a cumprir a nossa missão da melhor forma possível. Para isso é necessário avaliar e para avaliar é necessário medir.” Relativamente à informação sobre custos, 3 dos entrevistados avigoram a necessidade de se extrair informação sobre os custos associados às tarefas. De acordo com o E15, seria importante “identificar os custos que estão inerentes às modalidades de ação”. Ainda, no que diz respeito à informação sobre custos, 3 dos entrevistados, frisam que obter informação histórica e previsionial, bem como dados sobre os recursos existentes é essencial.

No que respeita à questão n.º 14: **“Na sua opinião quais os principais pontos fortes do atual sistema de CG?”**, assume especial relevância, a informação extraída à data através do módulo de CG do GeRFiP. Este parâmetro é frisado por 57% dos entrevistados. Deste modo, destaca-se a interpretação dos E11 e E14, que referem que “atualmente já é obtida informação importante, que coincide com as etapas do processo de gestão essenciais, como a conta de gerência” e “já se consegue agrupar os valores das grande despesas”, respetivamente. É de salientar que 3 dos entrevistados ressaltaram como

ponto forte a imputação dos custos por unidade orgânica.

Com referência à questão n.º 15: **“Na sua opinião quais os pontos fracos do atual sistema de CG?”**, enfatiza-se o facto da informação extraída não ser qualificada, pois apresenta um total de 4 referências. O facto de 57% entrevistados consideraram que a CG ainda se encontra numa fase inicial, é também um ponto fraco de relevo.

Quanto à propriedade da informação extraída, o E11 salienta, “que a informação que se retira atualmente não é de fácil análise e pode não ser qualificada”.

Relativamente à situação da CG na GNR, é fundamentado pelo E16 que “ainda não existe um pleno sistema de CG na Guarda, em funcionamento. Existem atualmente mecanismos de contabilidade analítica, mas não se pode considerar que existe CG”.

Atendendo à questão n.º 16: **“Na sua opinião quais as principais oportunidades que podem surgir do desenvolvimento da CG?”**, reforça-se o facto de terem sido apontadas inúmeras oportunidades, porém para análise apenas as 5 expressas, apresentam representatividade. Dos 5 pontos, realça-se a melhoria da tomada de decisão, pelo facto de apresentar um total de 6 referências, e a melhoria do desempenho e a capacidade de efetuar comparações, reforçadas por 4 entrevistados.

Quanto à tomada de decisão, salienta-se o E15 que assevera que “vamos obter informação real, em tempo oportuno, que nos permite efetivamente ajudar e auxiliar na tomada de decisão”. Em relação à melhoria do desempenho, a CG é vista pelo E11 como uma ferramenta que “vai permitir a eliminação de tarefas de baixo valor acrescentado, reaproveitamento dos recursos humanos (RH) e dos recursos com uma melhoria no desempenho”. Para o E15, “os ganhos de eficiência são muito mais notórios se tivermos uma CG”. Assim, atendendo à capacidade de efetuar comparações, o E15 refere que a CG é “importante para sabermos os custos que estão associados a cada tarefa, a cada missão, que nos vai permitir realmente depois comparar o planeado com os resultados obtidos”.

Desta forma, na opinião dos entrevistados, o desenvolvimento da CG terá como oportunidades, melhorar o processo de tomada de decisão e o desempenho organizacional, efetuar comparações, qualificar os dados obtidos e monitorizar e controlar as operações.

Por último, no que respeita à questão n.º 17: **“Na sua opinião quais as principais ameaças que podem influenciar o desenvolvimento da CG?”**, acentua-se como principal ameaça os RH, facto mencionado por 6 entrevistados. Inúmeras são as causas apontadas, de entre as quais, a resistência à mudança (E11, E15, E16 e E17) e a falta de sensibilidade e conhecimento para estas questões (E11, E12, E14, E15 e E17). Por outro lado, 57% dos entrevistados, apontam como limitação o organismo eSPap, pelo facto da

GNR não ter autonomia para efetuar as alterações necessárias ao desenvolvimento desta contabilidade, algo que segundo E11 vai limitar os avanços ao desenvolvimento da CG.

4.2.1. Conclusão das Entrevistas

A conclusão das entrevistas é a última etapa da metodologia explanada por Sarmiento (2013), em que se evidenciam e enfatizam os resultados superiores a 50%.

Conclui-se que, 100% dos entrevistados consideram a CG uma necessidade para a GNR, caracterizando-a independente das imposições legais.

O desenvolvimento da CG permite potenciar o processo de tomada de decisão, uma vez que fornece informação relevante, que capacita o decisor de justificar e clarificar as suas decisões e assim efetuar uma alocação de recursos mais criteriosa. Destaca-se a necessidade de obter informação real sobre custos e sobre as necessidades reais, que permitam efetuar a medição, o controlo e a avaliação dos custos.

No que concerne aos pontos fortes sobre o atual sistema de CG, a informação extraída atualmente é o principal, porque de entre os vários contributos, permite a agregação das grandes despesas. Não obstante, como pontos fracos temos a propriedade da informação obtida, pois de acordo com os entrevistados há dúvidas se a mesma é qualificada e fidedigna. Todavia, não se pode deixar de referir que algumas opiniões sustentam apenas a existência de um sistema de CG ainda em fase inicial.

Como oportunidades, para além da melhoria do processo de tomada de decisão já mencionado, a capacidade de efetuar comparações e a melhoria do desempenho organizacional são duas perspectivas de relevo. Quanto às ameaças, os RH são o aspecto mais preponderante, em que a resistência à mudança e a falta de sensibilidade e conhecimento são as justificações mais citadas. Um outro fator é a eSPap, que pode retirar independência à GNR, na configuração do sistema.

4.3. Análise dos inquérito por questionários

A utilização do inquérito por questionário visou a verificação das hipóteses, permitindo quantificar uma vasta multiplicidade de dados e atingir a representatividade necessária para efetuar conclusões (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Para tal, as respostas foram submetidas a análise estatística. Utilizaram-se técnicas de estatísticas descritivas que permitiram descrever e organizar dados, designadamente: *a)* indicação do máximo e do mínimo registado; *b)* medidas de tendência central: através das

quais se caracterizou a variável em estudo que ocorre com mais frequência, utilizou-se a média (μ) e a moda⁴⁸; c) medidas de dispersão: objetivaram determinar a dispersão das observações em torno das estatísticas de tendência central, recorreu-se ao desvio padrão⁴⁹ (σ); d) representação gráfica: visaram a visualização gráfica dos resultados, de forma simples e de fácil compreensão, optou-se pela elaboração de gráficos de barras e gráficos circulares; e, e) testes não paramétricos: permitiram verificar a independência entre duas variáveis, para tal optou-se pelo teste do qui-quadrado⁵⁰ (χ^2).

Após efetuar a análise descritiva, realizou-se a análise e interpretação dos dados, à luz do enquadramento teórico.

4.3.1. Análise da fiabilidade dos questionários

Para medir a fiabilidade do inquérito, calculou-se a consistência interna, através do *Alpha de Cronbach*⁵¹ (α), utilizando o SPSS. Para o inquérito efetuado, obteve-se um $\alpha = 0,897$ ⁵² (Apêndice L), que indica um grau de fiabilidade muito bom (Hill & Hill, 2008).

No que concerne à precisão do processo de amostragem, a sua escolha pode gerar várias amostras, pelo que a generalização da amostra tem um determinado erro associado. Todavia, segundo Sarmiento (2013), o estudo apresenta uma validade do grau importante, uma vez que para o nível de confiança⁵³ (λ) de 95,46%, cuja normal estandardizada é de 1,96 e com a margem de erro (ε) de 5%, a amostra necessária seria 64 elementos⁵⁴. Dado que, a amostra em estudo totaliza 65 pessoas, são cumpridos os quesitos referidos.

4.3.2. Análise dos resultados

⁴⁸ “A moda é o valor mais frequente da variável X na amostra” (Marôco, 2011, p. 18).

⁴⁹ O desvio padrão é uma medida relativa da dispersão dos valores da média. Este, é calculado através da raiz quadrada da variância. Em relação à variância, a utilização do desvio padrão é mais adequada, uma vez que a unidade de medida é a mesma do objeto de estudo (Marôco, 2011).

⁵⁰ O teste do qui-quadrado “serve para testar se duas ou mais populações (ou grupos) independentes diferem relativamente a uma determinada característica” (Marôco, 2011, p. 103). Permitiu verificar a independência entre duas variáveis, que se apresentam em classes mutuamente exclusivas e exaustivas.

⁵¹ O *alpha de cronbach*, é “uma medida da fiabilidade de cada dimensão e do modelo geral, que é tanto melhor quanto maior for esta estatística” (Marôco, 2011, p. 461).

⁵² Calculado através da análise das questões, excetuando-se as referentes à caracterização sociodemográfica.

⁵³ O nível de confiança “é a probabilidade do intervalo de confiança conter o verdadeiro valor do parâmetro” (Sarmiento, 2013, p. 90).

⁵⁴ Utilizou-se este nível de confiança e de erro, pois segundo Sarmiento (2013, p. 90) “geralmente os estudos para determinar o número de indivíduos da amostra fazem-se para um nível de confiança de $\lambda=95,46\%$ e um erro de $\varepsilon=5\%$ ”.

O inquérito por questionário encontra-se dividido em três partes, como forma de potenciar a análise e a compreensão dos dados explanados, proceder-se-á à análise do mesmo por partes.

4.3.2.1. Parte I - Caracterização dos inquiridos

A parte I do inquérito por questionário tem como intento caracterizar o inquirido. Este, foi endereçado a 77 pessoas, registando-se uma taxa de respostas de 84,4 % (65 respostas válidas). Os gráficos abaixo, explanam o posto e a função dos inquiridos.

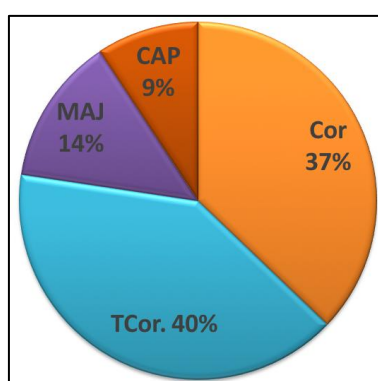


Gráfico n.º 1 - Posto dos inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria.

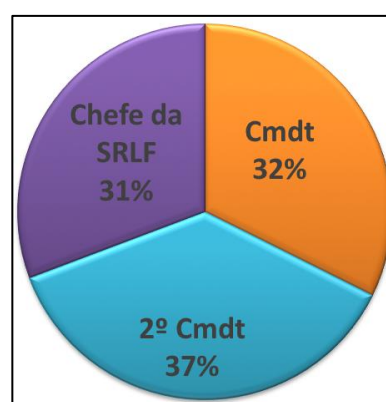


Gráfico n.º 2 - Função dos inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria.

Atendendo ao Gráfico n.º 1, conclui-se que na amostra representativa em estudo⁵⁵, os inquiridos foram na sua maioria TCor e Coronel (Cor), pelo que verifica-se que 91% dos inquiridos são Oficiais Superiores. Relativamente à função desempenhada, destaca-se o equilíbrio entre a quantidade de inquiridos que responderam ao questionário (Gráfico n.º 2), permitindo uma maior fiabilidade da amostra. Destaca-se ao analisar o gráfico n.º 5 (Apêndice K.2.) que, quanto às habilitações literárias, 35% apresentam o grau mestrado e 34% possuem licenciatura.

No que concerne ao grau de conhecimento sobre a temática em estudo, verificou-se que, 52% dos inquiridos não apresentam formação base nesta área do conhecimento - Gráfico n.º 6, e somente 20% afirmam ter uma formação adicional em CG – Gráfico n.º 7 (Apêndice K.2.).

⁵⁵ Vide Apêndice K.1.

4.3.2.2. Parte II – Análise SWOT

Após efetuar a caracterização sociodemográfica dos inquiridos, são explanados os resultados obtidos na parte II – Análise SWOT.

Inicialmente, elaborou-se o perfil das questões da parte II – Análise SWOT do inquérito, Gráfico n.º 8 (Apêndice K.3.1.). Na elaboração deste, utilizou-se a diferenciação cromática exposta na tabela n.º 14 (Apêndice K.3.), que diz respeito ao nível de concordância atribuído, às respostas dos inquiridos.

Em seguida, elaborou-se a Figura n.º 3, onde constam as medidas de tendência central, média e moda, e a medida de dispersão, desvio padrão, associada a cada pergunta da parte II – Análise SWOT (Apêndice A).

Analisando o Gráfico n.º 8, é possível constatar que a média das respostas ($\mu=5,83$), a cor vermelho, está bastante acima da média da escala utilizada (4,00), a cor preto. Demonstra um grau de concordância ao longo das respostas às questões da parte II.

Relativamente ao valor mais alto das médias das respostas, correspondeu à questão 8.8. e 8.7., cuja média é: $\mu = 6,32$; e, $\mu = 6,22$, respetivamente. Este aspeto sublinha a relevância atribuída à necessidade de criar mecanismos que permitam a responsabilização financeira e a construção de rácios que auxiliam na fundamentação da tomada de decisão junto da Tutela. Em oposição, a média mais baixa registada diz respeito à questão 9.7., $\mu=5,23$, no qual se ressalva uma menor concordância por parte dos inquiridos face à concorrência pelos recursos por parte das entidades de segurança interna.

Procedendo à da Figura n.º 3, no que concerne ao **primeiro quadrante da matriz SWOT (pontos Fortes)**, constata-se que a informação e monitorização dos custos com grandes despesas (S_1), o controlo da execução financeira e material dos contratos (S_5), a informação detalhada sobre custos (S_2) e o acesso em tempo real aos dados pelos órgãos decisores (S_7), apresentaram as médias mais altas, $\mu=6,17$; $\mu=6,15$; $\mu=6,09$; e, $\mu=6,08$, respetivamente. Por sua vez, são os pontos fortes considerados pelos inquiridos de maior relevo, no qual obtiveram um nível de concordância de “concordo muito”. A questão 6.2. (S_2) apresenta um desvio padrão menor ($\sigma=0,66$), que indica uma menor dispersão em torno da média e consequente homogeneidade nas respostas dos inquiridos⁵⁶.

⁵⁶ Este facto é corroborado pela análise da Tabela n.º 16 (Apêndice K.3.1.1), no qual se constata que 61,5% das respostas ocorreu no nível 6 – Muito relevante, e 17,3% no nível 5 – Pouco relevante e 25,6% no nível 7 – Totalmente Relevante. Ainda se verifica que apresenta uma baixa amplitude entre o máximo e o mínimo, em relação às restantes questões.

		μ	σ	Moda			μ	σ	Moda
Análise Interna	Pontos Fortes (Questão 6)	5,98	0,95	6	Pontos Fracos (Questão 7)	5,77	1,16	6	
	S ₁ – Informação e monitorização dos custos com grandes despesas.	6,17	0,96	6	W ₂ – Articulação entre a área logística e a financeira;	5,94	1,21	6	
	S ₅ – Controlo da execução material e financeira dos contratos aquisitivos;	6,15	0,87	6	W ₅ – Informação comparativa no GeRFiP entre o orçamento planeado e o executado;	5,94	1,25	6	
	S ₂ – Informação detalhada sobre os custos e receitas de determinada unidade orgânica, permitindo análise comparativa;	6,09	0,66	6	W ₁ – Ligação entre a contabilidade financeira e a orçamental;	5,86	1,16	6	
	S ₇ – Acesso aos dados em tempo real por todos os órgãos decisores;	6,08	0,94	6	W ₃ – Compatibilidade nos SI utilizados na GNR.	5,84	1,24	6	
	S ₃ - Informação desagregada dos bens e serviços;	5,88	0,56	6	W ₄ – Manual de controlo interno com procedimentos para a implementação da CG;	5,69	1,12	6	
	S ₈ – Uniformização da valorização e da gestão das existências (stocks).	5,82	1,10	6	W ₆ – A informação de gestão não é automática: é retirada do GeRFiP e trabalhada em Excel;	5,62	1,04	6	
	S ₄ – Estrutura hierarquizada que permite a fácil divulgação de novos métodos e procedimentos permitindo um rápido fluxo de informação;	5,62	1,01	6	W ₇ – Capacidade de mensurar a relação custo-benefício do serviço prestado (carácter imaterial do serviço público);	5,60	1,29	6	
S ₆ – Elaboração do plano de atividades com base nos custos reais das atividades;	5,62	1,21	6	W ₈ – Gestão dos armazéns, das messes e dos bares.	5,58	1,27	6		
Oportunidades (Questão 8)	5,82	1,04	6	Ameaças (Questão 9)	5,69	1,15	6		
Análise Externa	O ₈ – Permitir a responsabilização Financeira.	6,32	0,77	7	T ₅ – Grande leque de legislação muitas vezes de difícil conciliação;	5,95	1,05	6	
	O ₇ – Construção de rácios importantes para a a fundamentação de propostas junto da tutela.	6,22	1,00	6	T ₃ – Dependência técnica da ESPAP.	5,91	1,28	7	
	O ₃ – Identificação e informação sobre custo dos bens e serviços prestados.	6,03	0,95	6	T ₁ – Fortes restrições orçamentais originando escassez de recursos.	5,83	1,14	6	
	O ₂ – Melhoria da relação com os <i>Stakeholders</i> (ex.: cidadãos, fornecedores e MAI).	5,89	1,02	6	T ₄ – SI e dificuldade de acompanhamento da elevada evolução tecnológica;	5,69	0,98	6	
	O ₄ – Propor medidas corretivas a entidades externas relativas eliminação/redução/alteração dos serviços de baixo valor acrescentado.	5,74	1,05	6	T ₂ - Conjuntura económica desfavorável, decorrente da crise económica nacional e internacional.	5,68	1,08	6	
	O ₁ – Promover a gestão por objetivos, permitindo uma avaliação dos serviços prestados mais rigorosa.	5,69	1,36	6	T ₆ – Dificuldade em acompanhar as exigências expressas nas novas diretivas europeias;	5,43	1,16	6	
	O ₆ – Alinhamento do ciclo de gestão com os relatórios/reportes de informação feitos ao Ministério das Finanças, MAI e Tribunal de Contas.	5,26	1,39	6	T ₈ – Aumento da contestação social, de novas ameaças devido à escassez de recursos financeiros.	5,28	1,32	6	
	O ₅ – Tornar o custo dos serviços prestados competitivos face a entidades do mesmo setor (ex.: PSP).	5,25	1,39	6	T ₇ – Concorrência de recursos pelas entidades de segurança interna.	5,23	1,27	6	

Figura n.º 3 - Matriz SWOT.

Fonte: Elaboração Própria.

Importa ressaltar a questão 6.3. (S₃) relacionada com a informação desagregada dos bens e serviços, apresenta $\sigma = 0,56$ e $\mu = 5,88$, apesar de obter um nível de concordância “concordo”, apresenta o mais baixo valor de dispersão no quadrante, significando uma centralização na opinião, de que a informação desagregada dos bens e serviços apresenta relevância⁵⁷. Acresce referir, que média das respostas deste quadrante, $\mu = 5,98$, encontra-se nível de concordância “concordo”, porém a tender para “concordo muito” e o $\sigma = 0,95$, o que denota a relevância do conjunto destas questões e a homogeneidade nas respostas.

Quanto à análise do **segundo quadrante (pontos fracos)** verifica-se que as médias são constantes. A média da pergunta 7, $\mu = 5,77$ e o $\sigma = 1,16$, pelo que todos os pontos fracos obtiveram um nível de concordância “concordo com tendência a concordar muito”, que indica uma elevada relevância aos elementos elencados.

Enfatiza-se a pertinência da questão 7.2 (W₂), que relata a dificuldade de articular a área logística e financeira e da questão 7.5 (W₅) que versa sobre a não obtenção de informação comparativa entre o orçamento planeado e o orçamento executado no GeRFiP, ambas com $\mu = 5,94$ ⁵⁸. É igualmente atribuída relevância à existência de um manual de controlo interno e à necessidade de suprir a não articulação entre a área logística e financeira. O ponto fraco W₆, apresenta o valor de desvio padrão mais baixo do quadrante, $\sigma = 1,04$, constatando homogeneidade na opinião dos inquiridos. Este, apresenta a $\mu = 5,62$, sugerindo a relevância da necessidade de retirar informação automática do SI da GNR.

O **terceiro quadrante** primou por refletir as potenciais **oportunidades** decorrentes do desenvolvimento da CG na GNR. Apresentou uma média global das questões, $\mu = 5,82$ e um desvio padrão uns pontos acima de 1. Obtendo, um perfil de concordância de “concordo com tendência a concordar muito” às oportunidades elencadas.

A identificação e informação de bens e serviços prestados (O₃), a elaboração de rácios para a tomada de decisão (O₇) e a responsabilização financeira (O₈) emergem das restantes oportunidades elencadas, pois apresentaram um valor médio superior a 6 – nível de concordância “Concordo muito”. Não obstante, ressalva-se as oportunidades que

⁵⁷ Ao analisar a Tabela n.º 17 (Apêndice K.3.1.1.), verifica-se que 56,9% das respostas corresponde ao nível 6 – Muito relevante, 15,4% no nível 5 – Pouco relevante e 20,0% no nível 7 – Totalmente Relevante. Pelo que se comprova a centralização das respostas.

⁵⁸ Estes apresentam um desvio padrão elevado $\sigma_{w2} = 1,21$ e $\sigma_{w5} = 1,25$, o que indica pouca homogeneidade nas respostas dos inquiridos. No que respeita ao W₂, ao analisar a Tabela n.º 25 do Apêndice K.3.1.2., verifica-se que a maioria das respostas dispersas da moda = 6, ocorrem no nível 5 – Pouco relevante (7,7%) e no nível 7 – Totalmente relevante (29,2%). Assim, percebe-se que as opiniões são manifestamente relevantes. No que concerne ao W₅, ao analisar o Gráfico n.º 22 do Apêndice K.3.1.2., constata-se que o mesmo apresenta duas modas, para o nível 6 – Muito relevante, houve uma taxa de respostas de 38,5% que é igual para o nível 7 – Totalmente relevante. Por estes factos, verifica-se uma elevada relevância do ponto fraco W₅.

obtiveram um perfil de concordância com tendência a concordar muito, nomeadamente a promoção da gestão por objetivos (O_1), a melhoria da relação com os *Stakeholders* (O_2) e a proposta de medidas corretivas a entidades externas (O_4).

Deste modo, atendendo ao valor do desvio padrão e moda, $\sigma_8 = 0,77$ e moda = 7, $\sigma_3=0,95$ e moda = 6, conclui-se que nestas duas oportunidades se verificou uma maior assertividade, por parte dos inquiridos, aspeto espelhado através das frequências (Fr) de ambas as repostas⁵⁹, sugerindo como potenciais oportunidades a identificação e informação de bens e serviços prestados e a responsabilização financeira.

No tocante ao **quarto quadrante - ameaças**, verifica-se que a resposta à questão 9.1 (T_5)⁶⁰ apresenta $\mu=5,95$, o $\sigma=1,05$ e a moda=6, uma vez que 46,2% dos inquiridos optaram pelo nível 6 – Muito relevante e 30,8% consideraram o vasto leque de legislação, totalmente relevante, reforçando a relevância desta.

Relativamente à ameaça dependência técnica da eSPap (T_3), a mesma apresenta um valor médio, $\mu=5,91$, que corresponde ao nível de concordância “concordo com tendência a concordar muito” e o valor da moda=7, é o maior do quadrante. Não obstante, de entre as ameaças a T_3 apresenta o segundo maior desvio padrão, $\sigma = 1,28$, evidenciando alguma heterogeneidade nas respostas dos inquiridos⁶¹, no entanto as mesmas são manifestamente positivas, o que indica a relevância da eSPaP como ameaça ao desenvolvimento da CG.

Desta feita, destacam-se as ameaças, T_1 – Fortes restrições orçamentais, T_2 – Conjuntura económica desfavorável e T_4 – dificuldade de acompanhamento da elevada evolução tecnológica, cujo valores médios, $\mu_1=5,83$, $\mu_2=5,68$, $\mu_4 = 5,69$, se encontram no nível de concordância “concordo com tendência a concordar muito”. Excetuando-se a ameaça T_4 , cujo desvio padrão é 0,98, a T_1 e T_2 apresentam um desvio padrão superior a 1 que indica alguma heterogeneidade nas respostas⁶².

⁵⁹ A O_8 apresenta um valor mínimo de resposta no nível 4 – Nem irrelevante nem relevante, pelo que 47,7% das respostas ocorreram no nível 7 – Totalmente relevante, e 40% das respostas no nível 6 – Muito relevante (Apêndice K.3.1.3., Tabela n.º 39 e Gráfico n.º 33). Por sua vez, a O_3 apresenta a amplitude máxima entre o valor mínimo e o valor máximo da escala. A baixa dispersão demonstrada pelo desvio padrão, assenta na frequência de respostas por parte dos inquiridos, no qual, 52,3% utilizaram o nível 6 – Muito Relevante, e 29,2% optaram pelo nível 7 – Totalmente relevante (Apêndice K.3.1.2., Gráfico n.º 28 e Tabela n.º 34).

⁶⁰ Vide Apêndice K.3.1.4., Gráfico n.º 38 e Tabela n.º 44.

⁶¹ Ao analisar as frequências de respostas (Apêndice K.3.1.4., Tabela n.º 42), verifica-se que 41,5% optou pela resposta totalmente relevante, 29,2% considerou a opção muito relevante como a mais indicada, enquanto 15,4 % corroborou a opção 5 – Pouco relevante e 10,8% optou pela opção 4 – Nem irrelevante, nem relevante, apenas 3% escolheram opções claramente negativas.

⁶² No que concerne à ameaça (T_1) verifica-se através da análise da frequência de respostas alguma heterogeneidade, no entanto sempre em níveis superiores ou igual a 4 – Nem irrelevante nem relevante, pelo que a sua Moda = 6 (Apêndice K.3.1.4., Gráfico n.º 34, Tabela n.º 40). À semelhança de T_1 , a ameaça (T_2) apresenta alguma dispersão nas respostas, contudo 95,5% das respostas ocorrem no nível ≥ 4 , indicando

4.3.2.3. Parte III – Fatores Críticos de Sucesso (FCS)

Procede-se à análise da parte III – FCS. Por forma a introduzir os resultados obtidos, apresenta-se através do Gráfico n.º 3 e do Gráfico n.º 4, o perfil de repostas da questão (Q.) 10 e da Q.11, atendendo às médias obtidas. Os gráficos, apresentam uma codificação cromática efetuada com base na Tabela n.º 14⁶³, que diz respeito ao perfil de concordância atribuído às repostas dos inquiridos.

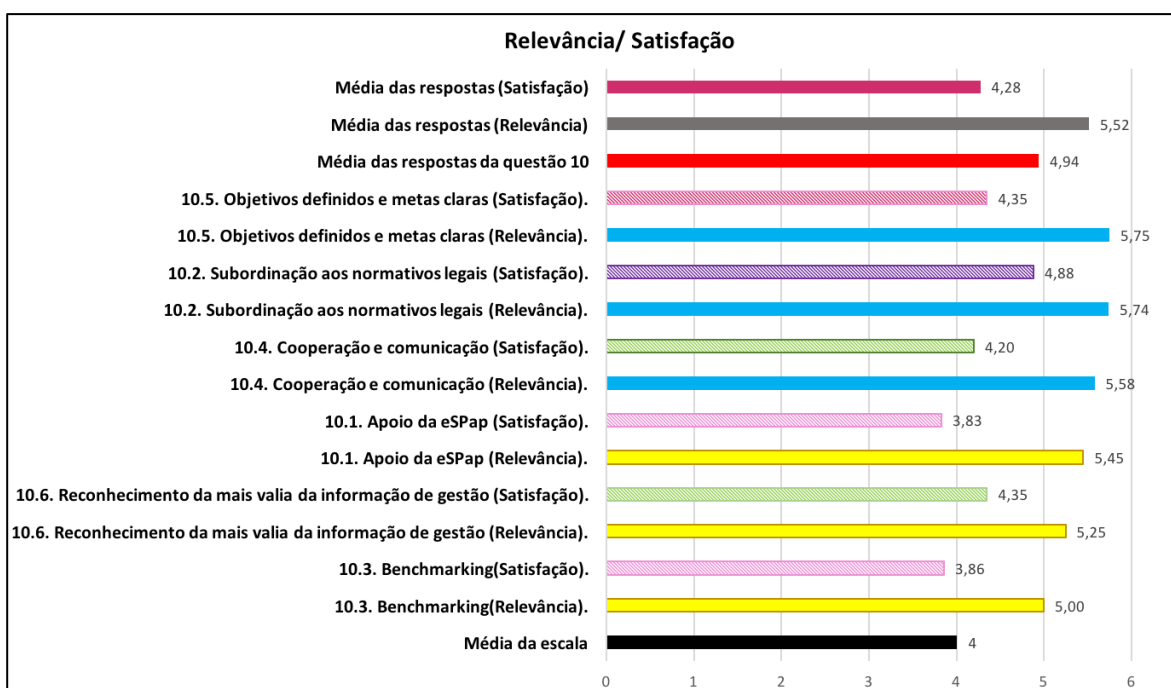


Gráfico n.º 3 - Perfil de respostas da questão n.º 10 do inquérito por questionário.

Fonte: Elaboração Própria.

Quanto à Q. 10 constata-se que a média de respostas foi $\mu=4,94$, que corresponde ao perfil de concordância “não concordo nem discordo com tendência a concordar”. A média apresentada, contém a globalidade dos tópicos da Q. 10 respeitantes às escalas aplicadas. Ao proceder à análise individual da média por escala, verifica-se uma discrepância considerável entre ambas, nomeadamente, $\mu_{\text{Relevância}}=5,52$ e $\mu_{\text{Satisfação}}=4,28$, obtendo o perfil de concordância, “concordo com tendência a concordar muito” e “não concordo nem deixo de concordar”, respectivamente.

alguma dificuldade em atribuir um grau de relevância positivo à ameaça, contudo ela é nitidamente relevante para o sucesso do desenvolvimento da CG (Apêndice K.3.1.4, Gráfico n.º 35, Tabela n.º 41).

⁶³ Vide Apêndice K.3.

Atendendo aos potenciais FCS externos, relevam-se aqueles que obtiveram um perfil de concordância “concordo com tendência a concordar muito”, nomeadamente: a) definição de objetivos e metas claras (Q. 10.5.), $\mu = 5,75$; b) subordinação aos normativos legais, (Q. 10.2.), $\mu=5,74$; e, c) cooperação e coordenação entre entidades da qual a GNR depende, (Q. 10.4.) $\mu=5,58$. Todavia, analisando os mesmos FCS, atendendo ao grau de desempenho/satisfação esperado, verifica-se um padrão distinto, designadamente: a) Q. 10.5., $\mu = 4,35$; b) Q. 10.2., $\mu = 4,88$; e, c) Q. 10.4., $\mu = 4,20$. Por sua vez, analisando o desvio padrão, verifica-se que excetuando a Q. 10.2. na escala de relevância, todas as questões apresentam um desvio padrão elevado, o que indica uma baixa assertividade e uma elevada heterogeneidade por parte dos inquiridos (Apêndice K.3.2.; Tabela n.º 48).

Atendendo à análise dos dados expostos na Tabela n.º 48 (Apêndice K.3.2.), conclui-se que na opinião dos inquiridos para o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR é de maior relevância a subordinação aos normativos legais, a cooperação e comunicação entre entidades da qual a GNR depende e a definição de objetivos e metas claras. Por sua vez, o grau de desempenho face aos FCS elencados encontra-se no nível de concordância intermédio, pelo que na opinião dos inquiridos, o grau de desempenho por parte da GNR poderá não ser o mais satisfatório, influenciando o desenvolvimento da CG.

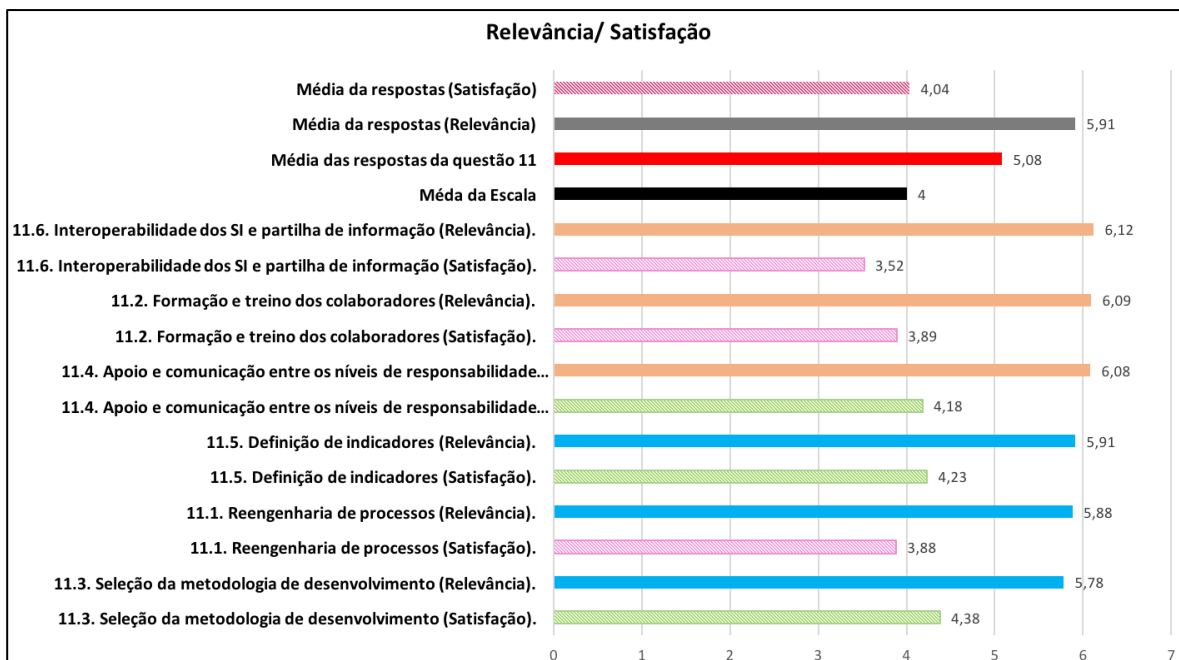


Gráfico n.º 4 - Perfil de respostas da questão n.º 11 do inquérito por questionário.

Fonte: Elaboração Própria.

No que diz respeito ao gráfico n.º 4, que diz respeito aos FCS internos, verifica-se que a média de respostas correspondente à escala de satisfação foi $\mu=4,04$, enquanto a média da escala de relevância foi, $\mu=5,91$, correspondendo ao perfil de concordância “Não concordo nem discordo” e “Concordo com tendência para concordar muito”, respetivamente.

Relativamente aos valores médios mais altos das respostas na escala de relevância, estes corresponderam à interoperabilidade dos SI (Q. 11.6.), $\mu=6,12$, à formação e treino dos colaboradores (Q. 11.2.), $\mu=6,09$, e ao apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade (Q. 11.4.), $\mu=6,08$. Por sua vez, verifica-se que os supracitados FCS, apresentaram um valor médio superior a 6, o que é equivalente no perfil de concordância, ao “concordo muito”. Emerge ainda referir, que os valores apresentam a moda = 6 e um desvio padrão abaixo de 1, indicando homogeneidade nas respostas⁶⁴.

Todavia, quanto à escala de satisfação para as mesmas questões denota-se a média de respostas no nível intermédio da escala, nomeadamente, para a Q. 11.6., $\mu=3,52$; para a Q. 11.2., $\mu=3,89$; e, para a Q. 11.4., $\mu=4,18$. Por sua vez, o desvio padrão também não apresenta o mesmo comportamento quando comparado com os mesmos FCS cujas respostas dizem respeito à escala de relevância, na medida em que, os valores são bastantes superiores a 1, revelando opiniões diversas dos inquiridos.

Por conseguinte, ressalva-se o contributo dos inquiridos, que consideram os FCS preponderantes para o sucesso da organização (todos as questões apresentam valor médio superior a 5,5), contudo ressalvam que o grau de desempenho estará no nível intermédio, denotando-se alguma heterogeneidade nas opiniões dos inquiridos (Apêndice K.3.2.).

4.3.3. Teste do qui-quadrado

O teste do qui-quadrado visa verificar a independência entre duas variáveis, que expressas em qualquer escala, se apresentam agrupadas em classes mutuamente exclusivas e exaustivas (Marôco, 2011).

Destarte, foi a ferramenta utilizada para verificar a existência de associação entre o posto e a função do inquirido com o grau de relevância e de satisfação atribuído aos potenciais FCS. Este, foi aplicado uma vez que os grupos são: *a*) independentes; *b*) as observações são frequências; e, *c*) cada observação corresponde apenas a uma categoria. Por conseguinte, pretende-se verificar a independência das variáveis, ou seja:

⁶⁴ Vide Apêndice K.3.2., Tabela n.º 49.

H₀ – As variáveis são independentes

Versus

H₁ – As variáveis não são independentes.

Desta forma, quando o nível de significância for superior a $\alpha = 0,10$ não rejeitamos a H₀, no entanto quando foi inferior ou igual infirmamos a H₀ e assim variáveis são independentes. A Tabela n.º 3 do apresenta as estatísticas de testes e os valores de significância resultantes da aplicação do teste de qui-quadrado, realizado no SPSS.

Tabela n.º 3 - Análise do teste qui-quadrado.

FCS	Escala de Relevância				Escala de Satisfação			
	Posto		Função desempenhada		Q.1 - Posto		Função desempenhada	
	χ^2	λ	χ^2	λ	χ^2	λ	χ^2	λ
10.1. Apoio da eSPap	19,084	0,199	17,551	0,047	14,871	0,481	13,552	0,018
10.2. Subordinação aos normativos legais	11,389	0,512	5,028	0,824	14,231	0,752	12,881	0,397
10.3. Benchmarking	10,853	0,919	8,722	0,825	19,648	0,179	15,957	0,080
10.4. Coordenação e comunicação entre entidades da qual a GNR depende	6,909	0,878	5,642	0,741	22,552	0,094	13,257	0,201
10.5. Objetivos definidos e metas claras	8,152	0,944	10,141	0,440	32,985	0,019	15,155	0,212
10.6. Reconhecimento da mais valia de gestão ao nível dos Stakeholders	6,874	0,973	5,617	0,916	17,619	0,493	13,886	0,315
11.1. Reengenharia de processos	11,628	0,486	6,104	0,7	27,913	0,058	15,910	0,174
11.2. Formação e treino dos colaboradores	18,948	0,233	9,130	0,595	21,656	0,269	10,251	0,594
11.3. Seleção cuidada da metodologia de desenvolvimento da CG	7,895	0,803	6,289	0,672	13,177	0,362	11,257	0,188
11.4. Apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade	6,400	0,890	7,600	0,536	13,772	0,573	16,200	0,084
11.5. Definição de indicadores que permitam a monitorização e avaliação do sistema de CG	9,999	0,616	7,621	0,493	24,726	0,057	12,947	0,199
11.6. Interoperabilidade dos SI e partilha de informação	8,384	0,770	6,567	0,661	12,365	0,828	8,322	0,812
Independência	12		11		8		9	

Fonte: SPSS.

A diferenciação cromática, visa uma fácil visualização das diferentes escalas utilizadas no inquérito por questionário. Assim sendo, o verde diz respeito à escala de relevância, o azul à escala de satisfação/desempenho, enquanto o laranja é utilizado quando se verifica que existe dependência entre as variáveis.

Este teste, foi utilizado para verificar se existia dependência entre:

- a) Posto e o grau de relevância atribuído aos potenciais FCS internos e externos;
- b) Posto e o grau de desempenho/satisfação esperado dos potenciais FCS internos e externos;
- c) Função desempenhada e o grau de relevância atribuído aos potenciais FCS internos e externos; e,
- d) Função desempenhada e o grau de desempenho/satisfação esperado dos potenciais FCS internos e externos.

Da análise da Tabela n.º 3, conclui-se que não se rejeita a H_0 (variáveis são independentes) para a maioria das variáveis. Contudo, há evidência estatística que indica dependência entre a função desempenhada pelo inquirido e o grau de relevância atribuído ao FCS externo – Apoio da eSPaP. Todavia, não se verifica dependência entre a função e o posto com o grau de relevância atribuído aos potenciais FCS, pelo facto de apenas se verificar dependência entre um FCS e estas variáveis.

Há associação estatisticamente significativa entre a variável posto e o grau de desempenho/satisfação esperado dos seguintes FCS: *a)* coordenação e comunicação entre entidades da qual a GNR depende; *b)* objetivos definidos e metas claras; *c)* reengenharia de processos; e, *d)* definição de indicadores que permitam a monitorização e avaliação do sistema de CG.

Por último, verifica-se a dependência entre a variável função desempenhada pelos inquiridos e a variável grau de desempenho esperado dos FCS – Apoio da eSPaP, FCS - Benchmarking e do FCS - Apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade. Nos restantes FCS elencados, não se infirma a H_0 , pelo que não existe dependência entre o posto e a função do inquirido e o grau de desempenho esperado.

4.3.4. Conclusão dos inquéritos por questionários

O inquérito por questionário apresenta um grau de validade importante, apresenta uma taxa de respostas de 84,4% e um *alpha de chronbach* de 0,897 que indica um grau de fiabilidade muito bom.

Por forma a facilitar a compreensão na elaboração e análise, este foi dividido em três partes. Na primeira parte efetuou-se a caracterização do inquirido, na segunda parte a versou sobre a análise SWOT desenvolvida e a terceira parte nos potenciais FCS.

No que concerne aos pontos fortes, estes apresentaram uma média de respostas, $\mu=5,98$, que indica a relevância dos mesmos. Por sua vez, de entre os pontos fortes levantados emerge realçar a informação e monitorização dos custos com grandes despesas, a informação detalhada dos custos, o acesso aos dados em tempo real e o controlo dos contratos como os mais relevantes na opinião dos inquiridos.

Por sua vez, no tocante aos pontos fracos, estes obtiveram uma média, $\mu=5,77$, o que indica a relevância dos aspetos menos positivos do atual sistema de CG da GNR. Desta feita, foi atribuída uma maior relevância à falta de ligação entre a contabilidade financeira e orçamental, a articulação entre a área logística e financeira e à informação entre o orçamento planeado e executado no GeRFiP.

No que diz respeito às oportunidades e ameaças, ambas obtiveram uma média de respostas acima de cinco, que indica um perfil de concordância superior a “concordo”. Por sua vez, são enumeradas como oportunidades mais relevantes a possibilidade de identificar informação sobre o custo dos bens e serviços prestados, a construção de rácios para auxílio da tomada de decisão e a responsabilização financeira em última estância. Em relação às principais ameaças enumeradas, enfatiza-se as fortes restrições orçamentais, a dependência técnica da eSPaP e o grande leque de legislação.

A parte III, versou sobre os potenciais FCS internos e externos. Verifica-se que na opinião dos inquiridos, que a interoperabilidade dos SI, a formação e treino dos colaboradores, o apoio das chefias e a comunicação entre níveis de responsabilidade são fatores preponderantes internos para o sucesso do desenvolvimento da CG. Por sua vez quanto aos FCS externos conclui-se que na consideração dos inquiridos é de maior relevância a subordinação aos normativos legais, a cooperação e comunicação entre entidades da qual a GNR depende e a definição de objetivos e metas claras. Importa ressaltar que o grau de desempenho/satisfação esperado, para os inquiridos encontra-se no nível intermédio o que pode denotar alguma dificuldade da Instituição em efetivar os FCS.

Por fim, no que diz respeito à associação entre a função e o posto com o grau de relevância e de satisfação/desempenho esperado dos FCS, verifica-se que não é possível efetuar uma relação de dependência à generalidade dos FCS.

CAPÍTULO 5

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1. Introdução

Finalizadas as parte I e II do presente RCFTIA, Enquadramento teórico e Parte prática, respetivamente, segue-se o capítulo das conclusões e recomendações. Este, visa constituir uma visão crítica dos dados obtidos e dos aspetos estudados, articulando-os de forma a responder à pergunta de partida.

Neste capítulo é realizada a verificação das hipóteses e apresentadas as resposta às perguntas derivadas e à pergunta de partida. Também são tecidas algumas reflexões finais, elencadas as limitações da investigação e patenteadas propostas para investigações futuras.

5.2. Verificação das hipóteses

Por forma a responder às questões derivadas, as hipóteses formuladas no início da investigação carecem de ser verificadas, sendo passíveis de ser confirmadas ou refutadas (Sarmiento, 2013). A confirmação foi efetuada tendo em conta os procedimentos explanados por Sarmiento (2013), pelo que o racional utilizado encontra-se no Anexo D.

Relativamente à H₁: **“Independentemente da lei, a contabilidade de gestão é uma necessidade da GNR”**, esta foi totalmente verificada considerando os dados obtidos nas entrevistas do tipo 3. Na questão n.º 8, a totalidade (7/7) dos entrevistados, afirma que o desenvolvimento da CG é uma necessidade, sendo que três dos entrevistados (< 50 %) realçam que é igualmente uma imposição legal, não se verificando a dependência dos normativos legais. Face ao exposto, independentemente da CG estar versada em diplomas legais o seu desenvolvimento constitui uma necessidade para a GNR.

Quanto à H₂: **“Atualmente o sistema de CG da GNR está numa fase inicial”**, a mesma foi parcialmente verificada, com base nos resultados obtidos nas entrevistas de tipo 3 efetuadas, nomeadamente através da questão n.º 15. Desta forma, 57 % dos entrevistados consideram que não existe um pleno sistema de CG na GNR, pela mesma se encontrar ainda numa fase inicial.

No que respeita à H₃: **“A CG é uma ferramenta útil para a gestão das áreas logística e financeira, porque contribui para o processo de gestão”**, esta foi verificada.

Para 86% dos entrevistados a CG é útil para a gestão da sua Direção ou Divisão. Por conseguinte, 86 % avigoram que a mesma é relevante porque contribui para o processo de gestão. No que tange aos resultados obtidos nos inquéritos, salientam-se as questões 6.1., 6.2. e 6.5., cujo valor médio se encontra acima de 6,0, correspondendo ao perfil de concordância “concordo muito”, o que ressalva o contributo da CG para a monitorização dos custos, para a análise comparativa e para o controlo da execução financeira e material dos contratos.

Atendendo à H₄: **“A CG fornece informação de gestão que possibilita uma melhor fundamentação da tomada de decisão”**, a mesma é verificada com fundamento nas entrevistas e inquéritos por questionários, nomeadamente, através da conjugação dos resultados obtidos na questão n.º 10, das entrevistas tipo 3 efetuadas e da questão 8.7. do inquérito. Neste desiderato, 86% dos entrevistados revelam que a CG fornece informação de gestão útil e que a mesma contribui para a melhoria do processo de tomada de decisão. No que se refere ao inquérito, importa ressaltar a questão 8.7., que obteve o perfil de concordância “concordo muito” ($\mu=6,22$), expressando a relevância da construção de rácios para a tomada de decisão, na fundamentação de propostas junto da Tutela.

No que tange à H₅: **“Existe independência entre a função e o posto, com o grau de relevância atribuído aos FCS”**, esta é verificada, pois considerando os dados obtidos através do teste do qui-quadrado, é possível constatar que existe independência entre o posto do inquirido e o grau de relevância atribuído, em 100% dos FCS. No que concerne à independência entre a função e o grau de relevância atribuído aos FCS, constata-se que há independência em 92% dos potenciais FCS elencados.

Por último, atendendo à H₆: **“Existe independência entre a função e o posto, com o grau de desempenho/satisfação esperado dos FCS”**, é parcialmente verificada, com fundamento nos resultados obtidos no teste do qui-quadrado. Verifica-se a existência de independência entre a função e o grau de desempenho esperado dos potenciais FCS em 67%. Quanto à associação entre a função e o grau de desempenho esperado constata-se a independência destas variáveis em 75% dos FCS elencados.

5.3. Resposta às perguntas derivadas de investigação

Concluída a verificação das hipóteses, estão reunidas as condições para se proceder à resposta das PD de investigação.

Relativamente à PD₁: **“Quais os principais fatores que influenciam o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR?”**, foi analisada a parte III do inquérito por questionário, através da qual se que evidencia os FCS mais relevantes na opinião dos inquiridos. No que respeita aos FCS externos, na opinião dos inquiridos os mais relevantes são: *a)* objetivos definidos e metas claras; *b)* subordinação aos normativos legais; *c)* cooperação e comunicação entre as entidades da qual a GNR depende; e, *d)* apoio da eSPap. Acresce ainda referir que 57% dos entrevistados realçaram a importância da eSPap no desenvolvimento da CG.

Quanto aos FCS internos, enumeram-se aqueles que apresentaram um valor médio superior a 6, o que revela um perfil de concordância “concordo muito”. Desta forma, os FCS internos mais relevantes são: *a)* interoperabilidade dos SI e partilha de informação; *b)* formação e treino dos colaboradores relativamente aos conceitos e metodologias subjacentes aos SI; e, *c)* apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade. Não obstante, evidencia-se o grau de desempenho/satisfação esperado no desenvolvimento dos FCS supracitados, que pode traduzir uma limitação no sucesso do desenvolvimento desta contabilidade.

No que tange à PD₂: **“Como se caracteriza o sistema de CG na GNR?”**, evidencia-se que na perspetiva de 57% dos entrevistados a CG na GNR encontra-se numa fase inicial. No entanto, através das entrevistas exploratórias efetuadas foi possível identificar que a mesma está em desenvolvimento e que existem mecanismos atuais já desenvolvidos. Neste considerando, foram analisadas as perguntas 6 e 7 do inquérito por questionário, conjugadas com as questões n. ^{os} 14 e 15 das entrevistas realizadas. Deste modo, evidencia-se: *a)* capacidade de obter informação; *b)* efetuar a monitorização dos custos com grandes despesas; *c)* aceder a informação relativa aos custos com a orgânica da GNR e sobre os bens e serviços prestados; *d)* efetuar o controlo da execução financeira e material; e, *e)* aceder aos dados em tempo real pelos órgãos decisores.

Sendo de salientar que, segundo os entrevistados, a CG possibilita o acesso a informação de gestão relevante. Todavia, atualmente enumeram-se um conjunto de vulnerabilidades do sistema, das quais se destacam as seguintes: *a)* a falta de ligação entre a contabilidade financeira e a orçamental; *b)* a articulação entre a área logística e financeira; *c)* a falta de compatibilidade entre os SI utilizados na GNR; *d)* a incapacidade de efetuar análise comparativa entre o orçamento planeado e executado em GeRFiP; e, *e)* o facto de a informação de gestão obtida não ser automática, aspeto asseverado por 57% dos entrevistados que afirmam que a informação obtida não é qualificada.

No que respeita à PD₃: **“De que forma a CG poderá contribuir para a gestão das áreas logística e financeira?”**, evidencia-se que 86% dos entrevistados consideram que a CG é útil para a sua Direção/Divisão. Na perspetiva de 6 entrevistados, a CG poderá fornecer informação de gestão útil, que permitirá escalpelizar os custos e assim “beber informação mais rigorosa” (E15). Por conseguinte, esta contabilidade poderá contribuir para o processo de gestão, nomeadamente na determinação dos custos, na realização de comparações e na identificação de tarefas redundantes. Estes aspetos são asseverados pelos inquiridos, nomeadamente na relevância atribuída à possibilidade de através da CG obter informação sobre o custo dos bens e serviços prestados, e de propor medidas corretivas relativas às tarefas de baixo valor acrescentado. Acresce referir que no parecer de 71% dos entrevistados, a mesma poderá fornecer informação que permitirá obter um maior controlo logístico e financeiro.

Atendendo à PD₄: **“Como o desenvolvimento da CG poderá contribuir para o processo de tomada de decisão das chefias (Comandante/Diretor/Chefe)?”**, analisada através da questão n.º 10 conjugada com as questões 8.4. e 8.7. do inquérito por questionário, conclui-se que na opinião de 86% dos entrevistados, a CG vai permitir uma melhoria do processo de tomada de decisão, ao contribuir para a fundamentação mais criteriosa das decisões e para o aumento da transparência das mesmas. Neste sentido, e na opinião dos inquiridos, poderá permitir a fundamentação de medidas corretivas relativas à eliminação/redução/alteração dos serviços prestados e para a construção de rácios importantes para a tomada de decisão, na fundamentação de propostas junto da Tutela. Esta contabilidade fornecerá informação de gestão relevante, que possibilita uma aplicação de recursos mais criteriosa contribuindo para uma maior 3 E’s.

Por último, quanto à PD₅: **“De que forma o posto e a função das chefias (Comandante/Diretores/Chefes) influenciam a valoração dos FCS referentes ao desenvolvimento da CG na GNR?”**, procedeu-se à análise do teste de qui-quadrado efetuado às questões 10 e 11 do questionário. Assim, para uma melhor compreensão dos factos explanados, inicialmente explanar-se-á os dados referentes ao grau de relevância atribuído aos FCS e seguidamente ao grau de desempenho/satisfação esperado. Atendendo ao grau de relevância atribuído aos FCS, verifica-se a dependência entre a função desempenhada e o grau de relevância atribuído ao FCS – Apoio da eSPap. Este facto é corroborado com as atribuições da eSPap, que são de cariz mais técnico.

No que toca ao grau de desempenho/satisfação esperado, verifica-se que o posto do inquirido influencia o grau atribuído aos seguintes potenciais FCS: a) coordenação e

comunicação entre entidades da qual a GNR depende; b) objetivos definidos e metas claras; c) reengenharia de processos; e, d) definição de indicadores que permitam a monitorização do sistema de CG. Acresce ainda referir, que se constata a existência de associação entre a função desempenhada e o grau de desempenho esperado dos FCS – apoio da eSPap, do FCS - Benchmarking e do FCS - Apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade.

5.4. Resposta à pergunta de partida de investigação

Após concluídas a análise dos resultados e concluídas as etapas do trabalho de investigação, segue-se a resposta à pergunta de partida: **“De que forma o desenvolvimento da CG poderá suprir as necessidades de informação logística e financeira das Chefias da GNR (Comandantes/ Diretores/ Chefes)?”**.

Numa primeira fase, importa ressaltar as principais necessidades de informação das chefias da GNR. Posto isto, elabora-se a Tabela n.º 4, que contém o agrupamento das principais necessidades apontadas pelos entrevistados e pelos pontos fracos ao qual os inquiridos atribuíram maior relevância.

Tabela n.º 4 - Necessidades de informação.

Necessidades de informação
1. Informação sobre custos (atividades, orgânica, serviços prestados);
2. Informação sobre os recursos necessários para o planeamento de necessidades;
3. Informação que permita medição, controlo e comparação de custos;
4. Informação histórica e previsional;
5. Informação qualificada e automática;
6. Informação para o comando da GNR;
7. Informação sobre os recursos existentes;
8. Informação comparativa entre o orçamento planeado e executado em GeRFiP;
9. Informação para análise, racionalização e optimização dos recursos;
10. Parametrisação dos custos.

Fonte: Elaboração Própria.

Observando a Tabela n.º 4, na qual são elencadas as principais necessidades de informação das chefias da GNR e analisando os dados obtidos através das entrevistas e inquéritos, conclui-se que o contributo da CG poderá ser preponderante para as suprir. Tal como foi enfatizado pela totalidade dos entrevistados, o desenvolvimento da CG é uma necessidade e através desta, as chefias poderão dispor de informação sobre o custo dos

bens e serviços prestados, possibilitando a promoção da gestão por objetivos e assim uma avaliação dos serviços mais criteriosa.

De outro ponto de vista, a CG fornecerá informação de gestão, que será preponderante na definição de prioridades, na determinação de necessidades e assim canalizar sinergias para os recursos prioritários, proporcionando uma alocação de recursos mais criteriosa e a concretização da 3 E's. Acresce ainda ressaltar, o contributo desta contabilidade para o processo de gestão, ao fornecer informação que permite efetuar comparações, análises e o controlo dos gastos. Outro aspeto que importa realçar, é a capacidade de obter informação qualificada e automatizada, que permitirá ao decisor uma melhor tomada de decisão, cuja fundamentação assentará em critérios objetivos e transparentes. Por último, o seu contributo permitirá efetuar comparações entre os dados planeados com os resultados obtidos, permitindo a análise de desvios e a identificação das suas causas.

5.5. Confirmação dos objetivos de investigação

O objetivo central deste trabalho, consistia em analisar como a CG pode suprir as necessidades de informação logística e financeira das Chefias da GNR (Comandantes/Diretores/Chefes). Desta forma, a realização da verificação das hipóteses de investigação, com a resposta às questões de investigação, através a análise efetuada à CG na GNR e pela identificação dos principais FCS que podem afetar o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR, considera-se que foram cumpridos os objetivos inicialmente propostos.

5.6. Reflexões finais

Da investigação efetuada, exorta-se a importância desta contabilidade para a gestão das organizações públicas. Esta, auxilia os processos internos, capacita os organismos de uma melhor avaliação dos 3 E's e é essencial para o processo de tomada de decisão nos diversos níveis de responsabilidade.

No SNC-AP, na sua norma direcionada para a CG, é corroborado que aliado a um sistema de CG deve estar o desenho dos SI direcionados para a recolha de informação em diferentes vertentes da atividade organizacional. Portanto, enfatiza-se a necessidade de desenvolver a CG na GNR, utilizando para o efeito o GeRFiP.

Após reflexão, é possível afirmar que esta contabilidade apresenta inúmeras valências que possibilitam suprir as necessidades de informação das suas chefias. A

criação de uma equipa para o desenvolvimento da CG poderá ser um aspeto preponderante para o sucesso.

Acresce ainda referir, que para o sucesso do seu desenvolvimento é relevante considerar os FCS internos e externos que de entre os entrevistados e inquiridos se relevaram mais preponderantes (Apêndice M). Por sua vez, analisar os principais pontos fortes e fracos do atual sistema de CG, bem como as principais oportunidades e ameaças decorrentes do seu desenvolvimento (Apêndice M), poderá ser um excelente ponto de partida para o sucesso do desenvolvimento deste sistema na GNR.

Como aspetos que poderão dificultar o desenvolvimento desta contabilidade, ressalva-se dependência técnica da eSPap, uma vez que a GNR terá de recorrer a este organismo para efetuar determinadas alterações no módulo de CG do GeRFiP e por outro lado a resistência à mudança e a falta de sensibilidade para estas questões, poderá dificultar o seu desenvolvimento.

5.7. Limitações da investigação

No decorrer do processo científico surgiram algumas limitações e obstáculos. É de realçar em primeira instância o pouco tempo para realização do RCFTIA.

Outra limitação advém do facto do presente tema ser inovador, e o seu desenvolvimento na AP e na GNR ser algo recente, pelo que existe pouca literatura sobre a aplicação da CG nos organismos públicos.

Por outro lado, é de destacar a restrição do número de páginas, que limitou a profundidade das áreas temáticas investigadas.

5.8. Investigações futuras

Para investigações futuras, sugere-se o estudo das necessidades de informação de outras áreas da GNR, dado que para o desenvolvimento da CG na GNR é fundamental identificar as necessidades de informação das mais diversas áreas de atuação na Guarda.

Por último, um estudo cujo cerne da investigação, seria a criação de um modelo de CG a aplicar à GNR, tendo por base a utilização do GeRFiP, as características da Guarda e as limitações técnicas impostas pela eSPap.

BIBLIOGRAFIA

- Academia Militar – Direção de Ensino (2015). Normas de Execução Permanente (NEP) n.º 520/4ª de 11 de maio. Trabalho de Investigação Aplicada.
- Academia Militar – Direção de Ensino (2016). Normas de Execução Permanente (NEP) n.º 522/1ª de 20 de janeiro. Normas para a Redação de Trabalhos de Investigação.
- Albertin, A. (Set/Out de 1995). Administração de informática e seus fatores críticos de sucesso no setor bancário privado nacional. *Revista de Administração de Empresas*, pp. 22-29.
- Amaral, L., & Varajão, J. (2007). *Planeamento de Sistemas de Informação* (4ª ed.). Lisboa: FCA - Editora de Informática.
- American Psychological Association [APA] (2010). *Publication Manual of the American Psychological Association* (6ª ed.). Washington: APA.
- Assembleia da República [AR] (2007). Lei n.º 63/2007 de 6 de novembro: que Aprova a orgânica da Guarda Nacional Republicana. *Diário da República*, 1ª série, n.º 213, 8043-8051.
- Assembleia da República [AR] (2011). Lei n.º 64-A/2011 de 30 de dezembro: que aprova as Grandes Opções do Plano para 2012-2015. *Diário da República*, 1ª série, n.º 250, 5538 (2) – 5538 (48).
- Assembleia da República [AR] (2014). Oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto [Lei n.º 41/2014, de 10 de julho], com republicação da Lei de Enquadramento Orçamental em anexo. *Diário da República*, 1ª série, n.º 131, 2768 – 3791.
- Assembleia da República [AR] (2015). Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro: que aprova a Lei de Enquadramento Orçamental. *Diário da República*, 1ª série, n.º 178, 7566 – 7584.
- Assembleia da República [AR] (2016). Lei n.º 7-B/2016 de 31 de março: que aprova as Grandes Opções do Plano para 2016-2019. *Diário da República*, 1ª série, n.º 63, 1110 (2) – 1110 (67).
- Barnabé, F. (2007). *A implementação de um Enterprise Resource Planning no Sector Público Português e a mudança organizacional: oportunidade e condicionamentos*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.

- Brito, R. (2008). *O Sistema Integrado de Gestão e a Contabilidade Analítica numa Unidade de Saúde*. Lisboa: Academia Militar.
- Bullen, C., & Rockart, J. (1981). *A primer on critical success factors*. Acedido em 13 de abril de 2016, disponível em <http://hdl.handle.net/1721.1/1988>
- Caiado, A. (2012). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (7ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. (Maio de 2010). A prática de apresentação de contas públicas não tem sido suficientemente transparente. *Interface Administração Pública*, pp. 13-17.
- Carvalho, A. (Março de 2011). Accountability nos municípios portugueses: Percepções e práticas dos responsáveis financeiros. *Contabilidade & Gestão*, pp. 43-74.
- Chiavenato, I. (2002). *Recursos Humanos Edição Compacta* (7ª ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Coelho, M. (2005). *Ferramentas da Contabilidade de Gestão Estratégica: o custo alvo*. Acedido em 23 de fevereiro de 2016, disponível em Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto: <http://hdl.handle.net/10400.22/2471>
- Coelho, M. (2006). *A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação*. Acedido em 15 de fevereiro de 2016, disponível em Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto: <http://hdl.handle.net/10400.22/2252>
- Colauto, R., Gonçalves, C., Beuren, I., & Santos, N. (2004). Os fatores críticos de sucesso como suporte ao sistema de inteligência competitiva: o caso de uma empresa brasileira. *Revista de Administração Mackenzie*, 5, pp. 120-146.
- Dias, Á., Varela, M., & Costa, J. (2013). *Excelência Organizacional*. Lisboa: Bnomics.
- Dias, S. (Maio de 2010). Gestão de Recursos Financeiros Partilhada na Administração Pública (GeRFiP). *Interface Administração Pública* (53), pp. 23-26.
- Direção Geral do Orçamento [DGO] (2015). Circular n.º 1379/2015 de 18 de dezembro: Instruções para a preparação do Orçamento de Estado para 2016. Série A.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting* (8ª ed.). Índia: British Library.
- Elsevier Butterworth-Heinemann (2005). *Information and knowledge management*. Oxford: British Library.
- eSPap. (2015). *Plano Estratégico de Serviços Partilhados da Administração Pública 2015-2017*. Acedido em 16 de abril de 2016, disponível em https://www.espap.pt/Documents/espap_lab/PESPAP_Relatorio_VE_1.0.pdf
- eSPap. (2016). *Solução de Gestão de Recursos Financeiros em Modo Partilhado*. Acedido em 24 de Abril de 2016, disponível em Serviços Partilhados de Finanças: <https://www.gerfip.gerall.pt/Paginas/home.aspx?ReturnUrl=%2f>

- eSPap. (2016a). *Serviços Partilhado de Finanças*. Acedido em 24 de abril de 2016, disponível em Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública: <https://www.espap.pt/spfin/Paginas/spfin.aspx>
- Falkenberg, E., Hesse, W., Lindgreen, P., Nilsson, B., Oei, J., Rolland, C., et al. (1998). *A Framework of Information System Concepts*. Acedido em 17 de abril de 2016, disponível em: <http://www.idemployee.id.tue.nl/g.w.m.rauterberg/lecturenotes/FRISCO-report-1998.pdf>
- Fernandes, E. (2008). *A contabilidade de gestão como instrumento para o cálculo do custo do aluno da Academia da Força Aérea*. Lisboa: Instituto de Estudos Superiores Militares.
- Fernandes, M. (Março de 2014). A Contabilidade Pública em Portugal: a reforma que se avizinha. *OTOC*, pp. 60-61.
- Fernandes. (2009). Developments in Public Accounting in Portugal. *Revista Enfoques, II*, 157/190.
- Ferreira, A. (Julho de 2015). SNC - AP - novo desafio e nova oportunidade para os técnicos oficiais de contas. *OTOC*, pp. 38-39.
- GeRFiP (2011). *Gestão de Dados Mestres Analíticos Manual do Utilizador*. Lisboa: eSPap.
- Gomes, P., Fernandes, M., & Carvalho, J. (Fevereiro de 2016). Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders. *Contabilista*, pp. 46-52.
- Gouveia, L., & Ranito, J. (2004). *Sistemas de Informação de Apoio à Gestão*. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2009). Despachos e Determinações do Comandante Geral: Despacho n.º 53/09-OG. *Ordem à Guarda*, 1ª série, n.º 5, 125 – 146.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2011). Despacho e Determinações do Comandante Geral: Despacho n.º 70/11-OG. *Ordem à Guarda*, 1ª série, n.º 18, 1217 – 1245.
- Guarda Nacional Republicana [GNR], (2014). *Estratégia da Guarda 2020: uma Estratégia de Futuro*. Lisboa: Divisão de Planeamento Estratégico de Relações Internacionais.
- Guarda Nacional Republicana [GNR], (2015). *Plano de Atividades*. Lisboa: Divisão de Planeamento Estratégico de Relações Internacionais.
- Guiomar, T. (2014). *Gestão do Conhecimento: A importância da Inovação e da Competitividade numa organização do Século XXI*. Dissertação de mestrado,

- Mestrado em informação, comunicação e novos média, Coimbra: Universidade de Coimbra.
- Harrison, J. (2005). *Administração estratégica de recursos e relacionamentos*. (L. Rocha, Trad.) São Paulo: Bookman.
- Hill, A., & Hill, M. (2008). *Investigação por questionário* (2ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Leyh, C. (2014). Critical success factors for ERP projects in small and medium-sized enterprises - the perspective of selected german SMS. *Computer science and Information Systems* . 2, pp. 1181-1190. ACSIS.
- Lisboa, J., Coelho, A., Coelho, F., & Almeida, F. (2007). *Introdução à gestão da organização* (2ª ed.). Barcelos: Vida Económica .
- Marconi, M., & Lakatos, E. (2003). *Fundamentos da metodologia científica* (5ª ed.). São Paulo: Editora Atlas.
- Marcos, J., & Naia, P. (Novembro de 2000). *A Contabilidade Analítica, estudos previsionais e a formação no século XXI* . Acedido em 20 de fevereiro de 2016, disponível em Observatório Iberoamericano: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/I%20Encuentro%20Iberoamericano%20Cont.%20Gesti%C3%B3n/Otros%20Temas/SaoyNaisa.pdf>
- Marôco, J. (2011). *Análise Estatística com o SPSS Statistics* (5ª ed.). Pero Pinheiro: ReportNumber.
- Ministério das Finanças [MF] (1992). Decreto de Lei n.º 155/92 de 28 de julho: Regime de Administração Financeira do Estado. *Diário da República*, 1ª série - A, n.º 172, 3502 – 3509.
- Ministério das Finanças [MF] (2012). Decreto de Lei n.º 117-A/ 2012 de 14 de junho: Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC). *Diário da República*, 1ª série, n.º. 114, 2998 (3) – 2998 (9).
- Ministério das Finanças [MF] (2012a). Decreto de Lei n.º 134/2012 de 29 de junho: Regime jurídico de organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística. *Diário da República*, 1ª série, n.º 125, 3320 – 3326.
- Ministério das Finanças [MF] (2015). Decreto de Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública. *Diário da República*, 1ª série, n.º. 178, 7584-7828.
- Nabais, C. (1987). *Contabilidade Analítica de Exploração*. Lisboa: Editorial Presença.

- Nabais, C., & Nabais, F. (2010). *Prática Contabilística de Acordo com o SNC*. Lisboa: Lidel - Edições técnicas.
- Neto, M., & Junior, J. (8 de Agosto de 2008). Afinal o que é o Business Process Management (BPM)? Um novo conceito para um novo contexto. *Revista Eletrónica de Sistemas de Informação*, pp. 1-19.
- OTOC. (2015). *Memorando sobre a implementação do SNC-AP*. Acedido em 17 de abril de 2016, disponível em <http://www.occ.pt/fotos/editor2/memorandosnc-ap-18setembro.pdf>
- Pereira, R., Sa, P., & Jorge, S. (s/d). *A informação produzida pelos sistemas de contabilidade de custos nos Hospitais Públicos Portugueses: características e lacunas*. Acedido em 03 de maio de 2016, disponível em http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/52d.pdf
- Peters, T. (1990). *A gestão em tempo de mudança* (1ª ed.). Lisboa: Editorial Presença.
- Pinto, A., Santos, P., & Melo, T. (2013). *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Cacém: ATF - Editoras Técnicas.
- Popper, K. (2004). *Lógica das Ciências Sociais* (4ª ed.). (E. Martins, Trad.) Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro.
- Presidência do Conselho de Ministros [PCM] (1996). Decreto de Lei n.º 183/96 de 27 de setembro. *Diário da República*, 1ª série, n.º 225, 3398 – 3399.
- Presidência de Conselho de Ministros [PCM] (2004). Resolução do Conselho de Ministros n.º 53/2004 de 21 de abril. *Diário da República*, 1ª série, n.º 94, 2388 – 2426.
- Presidência de Conselhos de Ministros [PCM] (2006). Resolução de Conselho de Ministros n.º 39/2006 de 21 de abril: Programa de Reforma da Administração Central do Estado (PRACE). *Diário da República*, 1ª série – B, n.º 79, 2834-2866.
- Presidência de Conselho de Ministros [PCM] (2010). Resolução de Conselho de Ministros n.º 83/2010 de 5 de novembro: Criação do Programa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GeRaLL). *Diário da República*, 1ª série, n.º 214, 4966-4967.
- Presidência do Conselho de Ministros [PCM] (2015). Resolução de Conselho de Ministros n.º 66/2015 de 8 de setembro. *Diário da República*, 1ª série, n.º 175, 7258-7259.
- Price, A., & Lincoln, S. (Julho-Agosto de 1997). O que os livros de benchmarking não dizem. *HSM Management*.
- Quidgest. (Maio de 2002). *Tecnologias da Informação na Administração Pública - Condições de Sucesso numa Perspectiva Estratégica*. Lisboa.

- Quivy, R., & Campenhoudt, L. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5ª ed.). Lisboa: Gradiva.
- Rascão. (2000). *Análise Estratégica - Sistemas de Informação para a tomada de Decisão Estratégica*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Regueira, D. (2012). *Estudo da implementação da gestão dos recursos financeiros partilhada na Guarda Nacional Republicana*. Trabalho de investigação aplicada, Mestrado em ciências militares, na especialidade de Administração da GNR, Lisboa: Academia Militar.
- República Portuguesa. (2015). *Programa de Estabilidade 2015-2019*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Republica Portuguesa. (2016). *Programa de Estabilidade 2016 - 2020*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Rockart, J. (1979). Chief executives define their own data needs. *Harvard Business Review*, pp. 1-31.
- Salvador, R. (Fevereiro de 2007). Contabilidade Analítica na Administração Pública. *TOC*, pp. 30-36.
- Sarmiento, M. (2013). *Metodologia científica para a elaboração, escrita e apresentação de teses* (1ª ed.). Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Schick, A. (Jan-Fev de 1990). Budgeting for results: recent developments in five industrialised countries. *Public Administration Review*, pp. 26-34.
- Seabra, V., Oliveira, Á., Morais, A., Oliveira, B., Lourenço, I., Major, M., et al. (2015). *Temas de Contabilidade de Gestão: Os custos, os resultados e a informação para a gestão* (4ª ed.). Lisboa: Livros Horizonte.
- Sezões, C., Oliveira, J., & Baptista, M. (2006). *Business Intelligence*. Porto: SPI - Sociedade Portuguesa de Inovação.
- SIG (2009). *Manual de Gestão de Projetos e Contratos*. Lisboa: Coordenação dos SI/TIC da Defesa.
- Silva, A. (Julho de 2015). O TOC e a Contabilidade Analítica na administração pública. *OTOC*, pp. 40-41.
- Silva, M. (2011). *A Contabilidade Analítica no POC-Educação: O caso da Universidade do Minho*. Braga: Universidade do Minho.
- Sumner, M. (2014). *Pearson New International Edition Enterprise Resource Planning* (1ª ed.). Londres: British Library.

- Umble, E., Haft, R., & Umble, M. (2003). Enterprise resource planning: Implementation procedures and critical factors. *European Journal of Operational Research* , 241-257.
- Vargas, J. (1998). *Tratamento de informação documental na empresa*. Lisboa: Instituto do Emprego e Formação Profissional.
- Vieira, R., Major, M., Ferreira, A., Gomes, D., Ribeiro, J., Oliveira, J., et al. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

APÊNDICE A - ANÁLISE DO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GNR

A.1. Introdução

Neste apêndice, pretende-se efetuar uma análise da opção de desenvolver o sistema de CG da GNR. Para tal, é essencial a análise dos ambientes externo e interno da organização.

Desta feita, efetuou-se o levantamento dos pontos fortes e fracos do atual sistema de CG da GNR, bem como as oportunidades e ameaças decorrentes do desenvolvimento desta contabilidade no SI da GNR. Efetuou-se ainda, o levantamento dos FCS internos e externos, referentes ao desenvolvimento da CG na GNR.

A.2. Fatores Críticos de Sucesso

Os FCS são os elementos que determinam o sucesso ou o fracasso de uma empresa (Dias, Varela, & Costa, 2013). Por sua vez, Rockart (1979) propôs uma abordagem metodológica inovadora para a utilização dos FCS, nomeadamente como uma ferramenta de sucesso na identificação de necessidades de informação. Segundo Rockart (1979) e Price & Lincoln (1997), os FCS são “aquelas” áreas da organização, ou processo, na qual se os resultados forem satisfatórios, asseguram um desempenho organizacional superior.

Pese embora, a finalidade de utilização dos FCS apresente uma natureza eclética, segundo Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos (2004) é frequentemente empregue, para: *a)* definir as necessidades de informação de gestão; *b)* monitorizar as características exclusivas da organização; e, *c)* auxiliar na definição das procedimentos, tecnologias e competências essenciais.

Assim, os FCS são uma ferramenta vantajosa para identificar as necessidades de informação que visam auxiliar a processo de gestão e conseqüentemente o processo de tomada de decisão (Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos, 2004).

A identificação dos FCS é efetuada utilizando as diversas fontes disponíveis na revisão de literatura e complementada com trabalho de campo (Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos, 2004, p. 136). Como tal, os FCS foram identificados através do cruzamento entre fontes primárias e secundárias, nomeadamente através da realização de

entrevistas exploratórias (entrevistas de tipo 1) e da revisão da literatura⁶⁵, sendo complementados com entrevistas confirmatórias (entrevistas de tipo 2).

A.3. Análise estratégica externa da organização

A análise externa permite aos decisores formularem e implementarem estratégias em concordância com as oportunidades e ameaças identificadas (Harrisson, 2005). Segundo Lisboa, Coelho, Coelho, & Almeida (2007), o ambiente externo das empresas subdivide-se em ambiente geral ou contextual e ambiente operativo ou transaccional.

A.3.1. Ambiente geral

O ambiente geral é constituído pelas componentes do meio envolvente onde a organização e o ambiente operacional se inserem, isto é, é um conjunto de fatores/forças que influenciam todas as organizações (Harrisson, 2005).

Neste desiderato, para efetuar esta análise decompor as forças de acordo com o modelo TESPE (Tecnológicas, Económicas, Socioculturais, Político – Legais e Ecológicas) enunciado por Dias, Varela, & Costa (2013). Conquanto, para o presente estudo não se fará análise das forças ecológicas, por não influenciarem o objeto de estudo.

A.3.1.1. Contexto tecnológico

As mudanças tecnológicas⁶⁶ alteraram a forma como a sociedade se comporta. As instituições públicas deverão acompanhar e retirar o máximo de rendimento das potencialidades das TI.

A área das TI “constitui um dos importantes pilares em que assenta a referida estratégia de modernização da Administração Pública, com o objetivo de assegurar padrões contínuos de boa gestão e racionalização inerentes à sua utilização” (PCM, 2015, p. 7258). Importa ressaltar que, segundo Pinto, Santos, & Melo (2013, p. 31), “no âmbito da atual arquitetura aplicacional do Estado, é de salientar a determinação estratégica de integração entre sistemas, conducente à eliminação dos múltiplos pedidos de reporte declarativo de informação financeira, que poderá passar a ser produzida de forma automática a partir dos dados integrados nos sistemas centrais”.

⁶⁵ Segundo Rockart (1979); Albertin (1995); Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos (2004); e, Leyh (2014).

⁶⁶ O Contexto tecnológico, pela pertinência que apresenta para o objeto de estudo, encontra-se explanado no capítulo 1, mais especificamente no subcapítulo 1.4. Sistemas de informação na Administração Pública.

Atualmente, a gestão da solução dos serviços partilhados de finanças, encontra-se no conjunto de atribuições da eSPap, de entre as quais se destaca a prestação de serviços no âmbito da “gestão orçamental e de recursos financeiros, mediante disponibilização de instrumentos de suporte e ou execução das seguintes atividades de apoio técnico ou administrativo: (...) h) contabilidade analítica, através do registo das operações relevantes” (MF, 2012, p. 2998 - (4)).

A.3.1.2. Contexto económico

O sistema económico onde a GNR se insere assume extrema importância na definição da sua estratégia, quer em termos de gestão de recursos, quer na ótica da sua atuação na população.

As Grandes Opções do Plano para 2016-2019, aludem à necessidade dos organismos melhorarem a qualidade da despesa pública, ao “promover claras melhorias na eficiência do Estado ao nível da utilização de recursos por parte das administrações públicas, tomando decisões com base em critérios de custo” (AR, 2016, p. 1110 – (20)).

Por sua vez, a economia portuguesa registou desde 2010 uma descida de 6% do seu Produto Interno Bruto (PIB) (República Portuguesa, 2015), pelo que o peso da dívida pública face ao PIB atingiu valores elevadíssimos, 129% no final de 2015, e o PIB no mesmo ano registou um crescimento real de 1,5%, (Republica Portuguesa, 2016). Em 2016, projeta-se que a dívida pública atinja 124,8% do PIB (Republica Portuguesa, 2016). Estes fatores denotam a vulnerabilidade do país face aos seus credores (AR, 2016). Ressalva-se o défice público que está ainda distante das metas impostas para o ano de 2015, na medida em que era de esperar que se situasse nos 2,7 pontos percentuais, mas Portugal terminou o ano com um défice de 4,2% (AR, 2016).

Verificou-se que, para uma forte redução do défice no período compreendido entre 2010 e 2014 contribuiu o aumento da receita em 3,9% e a redução da despesa primária em 4,9% (República Portuguesa, 2015). Para a consolidação orçamental é atribuída ênfase às reduções sustentadas da despesa, para a qual no contexto português apresenta níveis relativamente elevados (Republica Portuguesa, 2016).

A.3.1.3. Contexto socioculturais

A longo prazo consagram-se como políticas e compromissos para Portugal, a simplificação administrativa, o combate da pobreza e a promoção da igualdade na sociedade (AR, 2016).

As fortes restrições nos últimos anos, sentem-se de forma intensa no comportamento da população. O desemprego aumentou consideravelmente, a divergência económica e social acentuou-se e o risco de deflação aumentou (AR, 2016). Desta forma, há uma maior preocupação com a gestão criteriosa dos custos, com as necessidades de controlo e o tipo de estilo de vida. Há um aumento da possibilidade de ocorrerem manifestações e as novas formas de crimes transacionais, têm repercussões diretas na segurança, levando a uma maior necessidade de investir nesta área, algo que nos últimos anos tem sido difícil devido às enormes restrições orçamentais.

A GNR realça a crise de valores nas sociedades modernas, o aumento da mutabilidade e o crescente grau de exigência dos cidadãos, que hoje exigem um maior conhecimento sobre áreas técnicas, o recurso a novas tecnologias e um aumento da flexibilidade organizacional (GNR, 2015).

A Guarda tem responsabilidade territorial sobre 94% do território nacional, que correspondem a 86597 Quilómetros (Km)² e no qual residem 53,8% da população (GNR, 2015), constituindo-se assim como uma entidade preponderante na estabilidade social.

A.3.1.4. Contexto político-legal

Neste contexto inserem-se as forças político - legais⁶⁷ que tendem a esclarecer de que forma as normas emanadas influenciam a performance da organização, define as regras formais e informais sob as quais a empresa trabalha (Dias, Varela, & Costa, 2013). No sector público português, as alterações são caracterizadas por se desencadearem apenas através da publicação de normativos legais (Fernandes, 2009).

Desde 1990, que se assiste em Portugal à RAFE, a mesma foi materializada por vários diplomas, destacando-se:

- a) A Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro que define as Bases da Contabilidade Pública;
- b) O DL n.º 155/92, de 28 de julho que define o Regime de Administração Financeira do Estado; e,

⁶⁷ O contexto político-legal, pela pertinência que apresenta para o estudo, encontra-se explanado no Capítulo 2, nomeadamente no Subcapítulo 2.3.1. Evolução da contabilidade de gestão.

- c) O DL n.º 232/97, de 3 de setembro que aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

A reforma continuou e devido a vários fatores, tem novos contornos, que se encontram esclarecidos no capítulo 2 do presente trabalho.

Desta forma, o “governo português está a reformar os seus SI financeira em conformidade com os requisitos internacionais” (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2016, p. 48). A reforma, é o resultado de pressões externas, do Governo e do Ministério das Finanças, que realçam a importância de introduzir as práticas internacionais.

A.3.2. Ambiente operativo

O “ambiente operativo é constituído por todos os elementos que interagem de uma forma mais direta e próxima com a indústria onde a empresa atua” (Lisboa, Coelho, Coelho, & Almeida, 2007, p. 135). Estes grupos de interesse, são os designados *stakeholders*. A GNR devido às suas inúmeras atribuições demonstra no seu PA (GNR, 2015) a importância de os identificar.



Figura n.º 4 - Stakeholders da GNR.

Fonte: GNR (2015, p. 39).

Analisando a Figura n.º 4, para a presente investigação importa realçar a Tutela – Ministério da Administração Interna (MAI), da qual se espera a disponibilização dos recursos necessários, cooperação estratégica e apoio técnico. Pelo contrário, a tutela espera da GNR o cumprimento da sua missão, uma gestão criteriosa e racional dos recursos,

competência e cooperação estratégica (GNR, 2015). Esta relação de mútua colaboração é preponderante para o sucesso do desenvolvimento da CG.

Outro foco de atividade da GNR são os fornecedores de bens e serviços, nomeadamente no cumprimento das suas obrigações, contratos e transparência de procedimentos (GNR, 2015). Não obstante, os cidadãos representam sempre o foco de atuação da instituição e, no que concerne à gestão dos recursos públicos, são incontornavelmente uma variável preponderante, por ser destes a origem dos recursos atribuídos à GNR.

No decorrer da sua atividade administrativa, a GNR estabelece outras relações institucionais, que importam realçar para a presente investigação, particularmente:

- eSPap;
- Outras Forças e Serviços de Segurança Nacionais;
- Tribunal de Contas (TC);
- Ministério das Finanças;
- Direção Geral do Orçamento;
- Segurança Social;
- Unidade Ministerial de Compras do MAI;
- Autoridade de Segurança Rodoviária; e,
- Inspeção-Geral da Administração Interna (IGAI).

A.3.3. Síntese Estratégica Externa (SEE)

Por forma a sintetizar toda a análise externa efetuada, selecionou-se os elementos que melhor caracterizam a envolvente externa. Para o efeito, utilizou-se o processo de sintetização definido por Dias, Varela, & Costa (2013), nomeadamente: oportunidades, ameaças e FCS externos. Ressalva-se que os tópicos elencados, agrupam informação versada no presente apêndice, e conteúdos explanados no corpo do trabalho.

Atendendo à divisão, começemos por desenvolver o conceito de oportunidade e ameaça. Uma oportunidade “será então, um fator da envolvente externa com potencial para beneficiar a empresa. A ameaça terá o efeito contrário” (Dias, Varela, & Costa, 2013, p. 318). Uma vez que, a análise externa baseada apenas nas oportunidades e ameaças apresentaria um caráter estático, elencam-se também os potenciais FCS externos de desenvolver a CG na GNR como variáveis dinâmicas da análise. Assim:

a) Oportunidades (O):

O₁ – Promover a gestão por objetivos, contribuindo para uma avaliação dos serviços prestados mais rigorosa: decorre de uma das valências da CG, pelo que o seu desenvolvimento pode permitir o planeamento e a definição de objetivos, o que possibilita que posteriormente se faça a comparação com o desempenho real. Desta forma, internamente e externamente é importante medir e comparar, construindo índices comparativos, de forma a conseguir o melhor resultado do rácio custo/benefício possível. Permite ainda avaliar, o desempenho de cada comandante, enquanto gestor de recursos da unidade.

O₂ – Melhoria da relação com os *stakeholders* (ex.: cidadãos e MAI): o desenvolvimento da CG poderá dotar a organização de mecanismos que potenciam as funções de planeamento e controlo, permitindo uma gestão mais transparente ao disponibilizar informação mais completa e detalhada, fatores que podem influenciar positivamente a relação da GNR com os seus *stakeholders*;

O₃ – Identificação e informação sobre custo dos bens e serviços prestados: como foi referido no capítulo 2, uma das finalidades da CG é fornecer informação sobre os custos, pelo que o seu desenvolvimento trará a capacidade de obter informação sobre o custo dos diferentes bens e serviços;

O₄ – Propor medidas legais corretivas a entidades externas relativas à eliminação/redução/alteração dos serviços prestados: ao determinar o custo dos bens e serviços é possível propor de forma sustentada medidas corretivas relativas a determinado serviço, ex.: relativamente ao princípio da onerosidade, a GNR enviou um projeto de Portaria ao MAI para que esteja prevista a cobrança de valores em determinados serviços (aluguer de auditórios, cedência de meios, etc.), pelo que a CG seria extremamente útil para este propósito⁶⁸;

O₅ – Tornar os custos dos serviços prestados competitivos face a entidades do mesmo sector: ao permitir a identificação dos custos dos serviços prestados, a CG irá munir a GNR com a capacidade de poder comparar os custos dos seus serviços com outras entidades do mesmo sector (ex.: PSP), pelo que esta oportunidade num momento de grandes restrições financeiras pode ser uma mais valia para as chefias;

O₆ – Alinhamento do ciclo de gestão com os relatórios/reportes de informação feitos ao Ministério das Finanças, MAI e TC: foi verificado que

⁶⁸ Conforme observação direta com a MAJ AM Cristina Pereira, no dia 20 de abril de 2016, pelas 10 horas e 54 minutos, no CARI.

atualmente existe uma grande dificuldade em alinhar o PA, o orçamento, o RA e a prestação de contas, pelo que, como foi explanado no capítulo 2 do presente trabalho, a CG poderá ser uma ferramenta preponderante para colmatar esta lacuna.

O₇ – Construção de rácios importantes para a fundamentação de propostas junto da Tutela: foi explanado no capítulo 2, que um dos contributos da CG é auxiliar no processo de tomada de decisão. Assim, é possível obter informação mais detalhada sobre os custos, que pode permitir aos órgãos decisores fundamentar as suas propostas de forma ainda mais criteriosa junto do MAI;

O₈ – Permitir a responsabilização financeira: a CG permite comparar custos entre bens similares, entre serviços, entre unidades orgânicas, capacitando as instituições de mecanismos para detetar desvios e os riscos dos mesmos ocorrerem. Este sistema pode ser útil para os elencar, detetar e se necessário imputar a devida responsabilização.

b) Ameaças (T):

T₁ – Fortes restrições orçamentais originando escassez de recursos: decorrentes da crise financeira e dos orçamentos deficitários atribuídos à GNR;

T₂ – Conjuntura económica desfavorável, decorrente da crise económica nacional e internacional, que pode resultar na incapacidade de obter o acesso a outras potencialidades do GeRFiP;

T₃ – Dependência técnica da eSPaP: foi analisado no presente relatório, que a eSPaP apresenta um conjunto de atribuições, que fazem com que a GNR tenha de recorrer a esta entidade para realizar alterações aos dados-mestre analíticos do GeRFiP e da estrutura de dados. Este fator, pode ser uma ameaça no desenvolvimento de mecanismos internos específicos, uma vez que as intenções da organização podem não ser acolhidas. Este aspeto, inviabilizaria a consecução de determinado objetivo;

T₄ – SI e dificuldade de acompanhamento da elevada evolução tecnológica: as evoluções tecnológicas são inúmeras, pelo que constantemente aparecem atualizações e novos sistemas, no entanto pode ser difícil à GNR acompanhar estes incrementos, correndo o risco de se desatualizar;

T₅ – Grande leque de legislação, muitas vezes de difícil conciliação e concretização: atualmente imensa legislação é publicada todos os dias, muitas vezes não é fácil conciliá-la, ex.: lei dos compromissos versus legislação da contratação pública: os contratos são anuais e é necessário efetuar um compromisso

anual, no entanto nem sempre estão disponibilizados fundos disponíveis para se efetuar o compromisso anual; um outro fator elencado pelo Diretor da DRF está relacionado com a incapacidade atual do SI fazer face às novas obrigações, nomeadamente há um conjunto de mapas obrigatórios cujo GeRFiP não é capaz de realizar.

T₆ – Dificuldade de acompanhar as exigências expressas nas novas diretivas europeias: a União Europeia tem uma série de estratégias que materializa em diretivas, para que os estados membros as acompanhem, ex.: a nível ambiental pretende que se usem rótulos ecológicos de forma a proteger o ambiente, no entanto muitas vezes não é fácil fundamentar compras de bens mais dispendiosos para defender o ambiente, num contexto de crise financeira como a que vivemos⁶⁹;

T₇ – Concorrência de recursos (humanos, financeiros e materiais) por parte das entidades de segurança interna: devido à escassez de recursos, os organismos atualmente competem pelos mesmos. Sendo assim, as Forças e Serviços de Segurança, competem pelos recursos que o MAI tem à disposição. Se a GNR conseguir justificar de forma mais eficiente os seus resultados e obter resultados mais eficientes, o MAI poderá canalizar mais recursos para a instituição;

T₈ – Aumento da contestação social, aparecimento de novas ameaças e incapacidade de aumento no investimento com a segurança devido à escassez de recursos financeiros: uma das ameaças decorrentes da atual conjuntura social e económica, é a mudança no tipo de criminalidade, o aumento da probabilidade de greves, manifestações, que por sua vez levam a um aumento da necessidade de investir na segurança. No entanto, as fortes restrições orçamentais tornam esta tarefa difícil, dado ser necessário balancear entre as necessidades emergentes e inadiáveis e o investimento em meios mais sofisticados.

c) Potenciais FCS externos: enumeram-se na Tabela n.º 5, os potenciais fatores externos, que podem influenciar o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR.

⁶⁹ Conforme observação direta com a MAJ AM Cristina Pereira, no dia 20 de abril de 2016, pelas 10 horas e 54 minutos, no CARI.

Tabela n.º 5 - Potencias FCS externos.

Potenciais FCS externos	Autores	Entrevista
Apoio da Entidades Públicas de Serviços Partilhados.	Leyh (2014)	TCor Nascimento
		MAJ Pereira
Subordinação aos normativos legais.		TCor Nascimento
Benchmarking: Utilização de incrementos de outras organizações.	eSPap (2015)	TCor Nascimento
	Coelho (2006)	Maj Pereira
Cooperação e comunicação entre as entidades das quais a GNR depende (ex.: MAI, Ministério das Finanças, Tribunal de contas e Autoridade Tributária).	Albertin (1995)	TCor Nascimento
	Colauto, Gonçalves, Beuren & Santos (2004)	MAJ Pereira
	Leyh (2014)	MAJ Amorim
	Gomes, Fernandes, & Carvalho (2016)	
Objetivos definidos e metas claras.	Leyh (2014)	TCor Nascimento
	Caiado (2010)	MAJ Pereira
	Gomes, Fernandes, & Carvalho (2016)	MAJ Amorim
Reconhecimento da mais valia da informação de gestão ao nível dos Stakeholders.	Gomes, Fernandes, & Carvalho (2016)	TCor Nascimento
		MAJ Pereira

Fonte: Elaboração própria.

A.4. Análise estratégica interna da GNR

A análise da organização visa identificar os recursos e as capacidades que esta possui, e que lhe permite oferecer mais valor aos *stakeholders*, através da identificação dos pontos fortes e dos pontos fracos da organização (Lisboa, Coelho, Coelho, & Almeida, 2007). Neste desígnio, serão explanados os principais fatores positivos e menos positivos do atual sistema de CG da GNR, bem como os potenciais FCS internos.

A.4.1. Enquadramento

A GNR é uma força de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas, pelo que a sua estrutura hierarquizada, elevada prontidão e disciplina, resultante de valores militares enraizados, acentua a sua capacidade de responder a novas exigências, de as divulgar e implementar se necessário de forma célere (AR, 2007). A Guarda é uma instituição com uma dimensão única, com uma vasta multiplicidade de atribuições, pelo que segundo GNR (2015) pode-se caracterizar⁷⁰:

- **Recursos Humanos:** 23.369 colaboradores;

⁷⁰ Dados extraídos do Plano de Atividades da GNR, pelo que os valores elencados dizem respeito a 31 de dezembro de 2015.

- **Recursos Materiais:** é gestora de um vasto património, caracterizado pela dispersão territorial. É detentora de um amplo número de viaturas, 5.607, pelo que mais de 61,37% apresentam mais de 10 anos;
- **Recursos Financeiros:** em 2015 foi atribuído à GNR um *Plafond* líquido de 821.491.589€ que apresentava défice global de 69.717.881€. Não obstante, apurou-se o valor necessário para a GNR cumprir o mínimo exigível a uma instituição com as suas atribuições e para o efeito é estipulado o montante de 908,231,536€ (GNR, 2015).

A.4.2. Contabilidade de gestão na GNR

No que tange às estratégias decorrentes do plano estratégico 2020 da GNR, no âmbito da Estratégia Parcelar n.º 6 – Estratégia de Financiamento e Obtenção de Recursos (inclui fundos comunitários), surge o objetivo operacional n.º 3 – otimizar o emprego dos recursos financeiros, que contém um conjunto de indicadores de medidas e ações de iniciativa que versam a CG, nomeadamente nos processos de imputação de custos às mais diversas áreas (GNR, 2014). É assim, estratégia da GNR no período compreendido entre 2015-2020 desenvolver esta contabilidade⁷¹.

O SI utilizado pela GNR, GeRFiP apresenta um módulo de CG, que apresenta um conjunto de áreas desenvolvidas. Procura-se sistematizar neste tópico os atuais mecanismos de controlo que a GNR possui e que constituem a atual CG, designadamente:

- a) Centros de custo:** estes são concretizados com base na estrutura hierárquica dos organismos, ou seja, de acordo com a orgânica em vigor (GeRFiP, 2011). Através desta estrutura é possível controlar os custos, fornecendo informação mais detalhada e segregada. Na GNR, os centros de custos correspondem ao organograma aprovado pela lei orgânica da GNR (AR, 2007). Estes são utilizados como forma de controlar os movimentos realizados dentro do organismo, mais concretamente dentro dos seus centros financeiros, as Unidades e as Direções;
- b) Centros de lucro:** são criados antes dos centros de custo. Atualmente, a cada centro de custo corresponde um centro de lucro. Com estes, apuram-se as

⁷¹ Os dados referidos foram retirados da *Estratégia da Guarda 2020*, no entanto, este documento é confidencial, pelo que não é possível desenvolver os aspetos elencados.

rentabilidades do objeto de custo (GeRFiP, 2011). Atualmente permitem agregar e monitorizar a receita⁷²;

c) **Manutenção dos dados mestre analíticos:** neste ponto são incluídos aspetos como a criação, modificação, bloqueio, eliminação ou a cópia/extensão de um exercício para o outro de classes de custo, centros de custo, centros de lucro e índices estatísticos⁷³. A alteração destes dados é realizada de duas formas distintas, nomeadamente:

- Dados mestres centrais: são criados pela eSPaP a pedido da GNR (através de *workflow*⁷⁴), dados mestre dos fornecedores, bens e serviços, clientes, bancos e contas bancárias, dados mestre orçamentais (item financeiro, centro financeiro, fundo), e analíticos (centros de custo e de lucro); e,
- Dados mestre do Organismos: criados pela GNR diretamente em SAP, nos quais se inserem dados mestre de imobilizado (imobilizado, sub-número de imobilizado); dados mestre analíticos (ordens internas, grupos de ordens internas, projetos do organismo, grupo de projetos de organismo, índice estatístico e grupo de índices estatísticos).

d) **Ordens internas:** são utilizadas como base para coletar, monitorizar e distribuir custos diretos e indiretos (Sumner, 2014). São também designadas de agregadores de custo, porém apresentam uma natureza mais dinâmica que os centros de custo (GeRFiP, 2011). Na Guarda, as principais ordens internas criadas são para: a formação, os projetos comunitários, as viaturas, os animais de trabalho, os reboques, as embarcações e a Unidade de Apoio Geral (UAG)/Fardamento. Importa ressaltar, que o principal intuito das ordens internas é para monitorizar os custos com viaturas e animais, as restantes são o resultado de solicitações específicas de determinados órgãos. Atualmente, é possível alocar os custos de uma fatura simultaneamente a uma ordem interna e ao centro de custo que realizou determinada despesa. Realça-se ainda o facto de existirem inúmeras ordens internas, o que dificulta a extração de dados

⁷² Conforme observação direta com CAP AM Correia, dia 12 de abril de 2016, pelas 14h30 minutos.

⁷³ “São utilizados para se proceder às regras de imputação, quer sejam de rateio e distribuição, com base num critério (ex.: horas)” (GeRFiP, 2011, p. 39).

⁷⁴ O *workflow* não é um sistema em si, mas sim uma espécie de interface, que funciona como facilitador que a eSPaP criou para realizar inúmeras tarefas e facilitar sua comunicação com os organismos, e vice-versa. De entre algumas das tarefas realizadas através deste, salienta-se os pedidos para alteração dos dados mestre centrais. Assim, o organismo solicita os dados que quer através do preenchimento dos campos, e a eSPaP aceita esses pedidos automaticamente e estes são transferidos para SAP.

assertivos sobre as mesmas. Estas, permitem agregar as despesas e assim fornecer informação e capacidade de monitorizar os custos com grandes despesas;

- e) **Gestão de stock ou controlo de existências:** o controlo de existências é realizado até ao nível do posto. Aquando da compra das existências e quando não são consumidas imediatamente, são alocadas a um depósito (a cada posto corresponde um depósito). Quando estas são utilizadas/consumidas, é dada a saída do depósito para um centro de custo e para uma ordem interna⁷⁵. O custo da existência é calculado através do custo médio ponderado;
- f) **Códigos de material da despesa:** estão criados no sistema e permitem a desagregação do bem ou serviço;
- g) **Reporting:** é possível analisar as listagens de centros de custo, centros de lucro, solicitar relatórios de execução orçamental e exibir custos e lucros reais em comparação com o planeado. No entanto, este facto não é explorado, uma vez que o orçamento planeado não é introduzido no GeRFiP;
- h) **Transferência de custos:** pode ser realizada de duas formas, manual ou em massa. Permite alocar os custos de uma determinada ordem estatística⁷⁶ a outra ordem estatística, ou seja, é possível analisar determinado custo em duas vertentes. Esta ferramenta podia ser explorada para imputar o custo do pessoal ao respetivo centro de custo⁷⁷. Este facto não é possível porque o sistema de RH que a GNR utiliza é autónomo, *SICPES-AS400*, é atualmente incompatível com o GeRFiP; e,
- i) **Elemento PEP (Plano de Estrutura de Projeto):** neste, são registados os dados relativos a um contrato. Os elementos PEP, são designados agregadores de custos e permitem controlar uma relação contratual no que respeita à sua execução (SIG, 2009). Assim, aceder a informação genérica sobre o objeto e dados administrativos do contrato, contendo a data e o estado do próprio contrato, possibilitando o controlo do mesmo.

⁷⁵ Se se tratar de uma existência cuja finalidade seja uma atividade – ex.: formação, ou outra situação no qual esteja criada uma ordem interna para o efeito, pode aquando do consumo da existência ser alocada também à ordem interna e simultaneamente ao centro de custo.

⁷⁶ “Visam agregar custos (e/ou proveitos) de forma paralela, não se perdendo a informação a nível do centro de custo” (GeRFiP, 2011, p. 26).

⁷⁷ Atualmente os custos com pessoal não são alocados aos centros de custo.

A.4.3. Síntese Estratégica Interna (SEI):

Efetuada uma sucinta análise interna, e descritos os atuais mecanismos de controlo de gestão, utilizados pela GNR, efetua-se a SEI da GNR. A mesma versa sobre a síntese e a explicação dos pontos fortes e fracos do atual sistema de CG e sobre a enumeração dos potenciais FCS internos levantados, nomeadamente:

1. Pontos Fortes (S):

S₁ – Informação e monitorização dos custos com grandes despesas: a utilização das ordens internas permite obter informação sobre as grandes despesas, para as seguintes situações: formação, projetos comunitários, viaturas, animais de trabalho, reboques, embarcações, UAG/Fardamento. Estes agregadores de custo, permitem monitorizar os custos com determinada atividade ou bem;

S₂ – Informação detalhada sobre os custos e receitas de determinada unidade orgânica, permitindo análise comparativa: foi referido no presente apêndice, que a organização está dividida em centros de custo e de lucro, o que permite obter informação detalhada e segregada através da estrutura dos organismos, sobre os custos e receitas de determinada unidade orgânica, possibilitando a análise comparativa;

S₃ - Informação desagregada dos bens e serviços: os códigos de material criados, permitem desagregar os bens e serviços, fornecendo informação detalhada sobre os seus custos;

S₄ – Estrutura hierarquizada que permite a fácil divulgação de novos métodos e procedimentos permitindo um rápido fluxo de informação: na caracterização da GNR realçaram-se os valores militares enraizados na estrutura da organização, bem como a hierarquia bem definida. Estes fatores, permitem uma fácil divulgação e implementação de novos procedimentos e métodos, decorrentes de um fluxo de informação mais célere;

S₅ – Controlo da execução material e financeira dos contratos aquisitivos: os elementos PEP criados, permitem controlar a relação contratual no que respeita à sua execução. Deste modo, é possível aceder a informação genérica sobre o objeto e dados administrativos do contrato, possibilitando o seu controlo;

S₆ – Elaboração do PA com base nos custos reais das atividades: desta forma, obter dados reais para a elaboração do PA, e assim utilizar o orçamento

como instrumento que o materializa em termos financeiros, ou seja cumprir a máxima “medir para gerir”;

S₇ – Acesso aos dados em tempo real por todos os órgãos decisores: uma das valências do SI utilizado pela GNR, GeRFiP, é a capacidade de acesso em tempo real aos dados introduzidos em diferentes pontos do dispositivo. O que possibilita o acesso pelos órgãos decisores dos diferentes níveis de responsabilidade à informação necessária para a tomada de decisão; e,

S₈ – Uniformização da valorização e da gestão das existências (stocks): decorrente da forma de mensuração das existências em stock, uma vez que são mensuradas da mesma forma. O objetivo primordial é a não desvirtuação das demonstrações financeiras.

2. Pontos Fracos (W):

W₁ – Ligação entre a contabilidade financeira e a orçamental: este facto, foi realçado no decorrer das entrevistas exploratórias, pelo facto de atualmente não existir ligação entre a execução financeira e a execução orçamental;

W₂ – Articulação entre a área logística e a financeira: na conjugação de esforços entre ambas, para uma melhor consecução dos 3 E’s;

W₃ – Compatibilidade nos SI utilizados na GNR (ex.: incapacidade de alocar custos com pessoal às atividades): a GNR tem em operativo diferentes SI, a título de exemplo o sistema – SICPES-AS400, que está adstrito ao processamento dos vencimentos. Este SI, é incompatível com o GeRFiP, o que não permite a alocação de despesas com pessoal aos custos com atividades, bens ou serviços;

W₄ – Manual do controlo interno com procedimentos para a implementação da CG: não existe atualmente um manual de controlo interno, cujo objetivo seja a definição de medidas de ação, a integração de princípios e procedimentos conducentes à salvaguarda da informação;

W₅ – Informação comparativa no GeRFiP entre o orçamento planeado e o executado: atualmente o orçamento planeado não é introduzido no SI, o que inibe a utilização por parte da entidade de uma das valências do SI, que é a comparação entre o planeamento e a execução financeira;

W₆ – A informação de gestão não é automática: os dados obtidos através do GeRFiP são cuidados com outras ferramentas (ex.: *excel*), por forma a extrair a informação que permita a análise dos custos com determinado bem ou serviço, levando à duplicação de tarefas;

W₇ – Dificuldade em mensurar a relação custo-benefício do serviço prestado (carácter imaterial do serviço público): este ponto explanado no capítulo 2, decorre das especificidades da atuação dos organismos públicos; e,

W₈ – Gestão dos armazéns, das messes e dos bares: Denota-se alguma dificuldade na uniformização de procedimentos na sua gestão, pelo que o objetivo primordial é a não desvirtuação dos seus custos na demonstrações financeiras.

3. Potenciais FCS Internos: elencam-se na Tabela n.º 6, os fatores internos que podem determinar o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR.

Tabela n.º 6 - Potenciais FCS internos.

Potenciais FCS internos	Autores	Entrevistas
Reengenharia de processos ⁷⁸ para obter melhorias significativas no desempenho, ao nível dos custos, qualidade, serviços e rapidez.	Rockart (1979)	TCor Nascimento
	Albertin (1995)	MAJ Pereira
	Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos (2004)	
	Leyh (2014)	
	Grandes Opções do Plano 2012-2015	
Formação e treino dos colaboradores relativamente aos conceitos e metodologias subjacentes aos SI.	Albertin (1995)	TCor Nascimento
	Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos (2004)	MAJ Pereira
	Salvador (2007)	
	Caiado (2010)	
	Regueira (2012)	
	Leyh (2014)	
Seleção cuidada da metodologia de desenvolvimento da CG.	Albertin (1995)	TCor Nascimento
	Colauto, Gonçalves, Beuren, & Santos (2004)	MAJ Pereira
	Caiado (2010)	MAJ Amorim
	Gomes, Fernandes, & Carvalho (2016)	
Apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade.	Albertin (1995)	TCor Nascimento
	Leyh (2014)	MAJ Pereira
	Gomes, Fernandes, & Carvalho (2016)	MAJ Amorim
Definição de indicadores que permitam a monitorização e avaliação do sistema de CG.	Albertin (1995)	TCor Nascimento
	Caiado (2010)	MAJ Pereira
	Leyh (2014)	MAJ Amorim
Interoperabilidade dos SI e partilha de informação	Rockart (1979)	TCor Nascimento
		MAJ Amorim

Fonte: Elaboração própria.

⁷⁸ “Pretende reinventar ou redesenhar a organização e os seus processos. É uma mudança significativamente mais radical do que a melhoria contínua e baseia-se na utilização das potencialidades das tecnologias da informação” (Dias, Varela, & Costa, 2013, p. 292).

A.5. Análise SWOT

Efetuada a análise estratégica da GNR, procedeu-se à integração da síntese estratégica interna e externa. Para tal, recorreu-se à matriz SWOT que “surge para apresentar de forma integrada o resultado do processo de análise estratégica” (Lisboa, Coelho, Coelho, & Almeida, 2007, p. 206). A expressão SWOT resulta das palavras *Strengths* (pontos fortes), *Weaknesses* (pontos fracos), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças), pelo que a visão conjunta pode ser representada por uma matriz (Figura n.º 5).

	Pontos Fortes (S)	Pontos Fracos (W)
Análise Interna	<p>S₁ – Informação e monitorização dos custos com grandes despesas; S₂ – Informação detalhada sobre os custos e receitas de determinada unidade orgânica, permitindo análise comparativa; S₃ - Informação desagregada dos bens e serviços; S₄ – Estrutura hierarquizada que permite a fácil divulgação de novos métodos e procedimentos permitindo um rápido fluxo de informação; S₅ – Controlo da execução material e financeira dos contratos aquisitivos; S₆ – Elaboração do plano de atividades com base nos custos reais das atividades; S₇ – Acesso aos dados em tempo real por todos os órgãos decisores; S₈ – Uniformização da valorização e da gestão das existências (stocks).</p>	<p>W₁ – Ligação entre a contabilidade financeira e a orçamental; W₂ – Articulação entre a área logística e a financeira; W₃ – Compatibilidade nos sistemas de informação utilizados na GNR (ex.: incapacidade de alocar custos com pessoal às atividades); W₄ – Manual do controlo interno para a implementação da contabilidade de gestão; W₅ – Informação comparativa no GeRFiP entre o orçamento planeado e o executado. W₆ – A informação de gestão não é automática: é retirada do GeRFiP e trabalhada em Excel.; W₇ – Capacidade de mensurar a relação custo-benefício do serviço prestado (carácter imaterial do serviço público); W₈ – Gestão dos armazéns, das messes e dos bares.</p>
Análise Externa	<p>O₁ – Promover a gestão por objetivos, permitindo uma avaliação dos serviços prestados mais rigorosa; O₂ – Melhoria da relação com os <i>Stakeholders</i> (ex.: cidadãos, fornecedores e MAI): permite uma gestão mais transparente ao disponibilizar informação mais completa e detalhada; O₃ – Identificação e informação sobre custo dos bens e serviços prestados; O₄ – Propor medidas corretivas a entidades externas relativas eliminação/redução/alteração dos serviços de baixo valor acrescentado; O₅ – Tornar o custo dos serviços prestados competitivos face a entidades do mesmo setor (ex.: PSP); O₆ – Alinhamento do ciclo de gestão com os relatórios/reportes de informação feitos ao Ministério das Finanças, MAI e Tribunal de Contas; O₇ – Construção de rácios importantes para a fundamentação de propostas junto da tutela; O₈ – Permitir a responsabilização Financeira.</p>	<p>T₁ – Fortes restrições orçamentais originando escassez de recursos; T₂ - Conjuntura económica desfavorável, decorrente da crise económica nacional e internacional, que pode resultar na incapacidade de obter o acesso a outras potencialidades do GeRFiP; T₃ – Dependência técnica da eSPap: necessidade de recorrer à eSPap para realizar alterações dos dados-mestre analíticos do GeRFiP e da estrutura de dados; T₄ – Sistemas de Informação e dificuldade de acompanhamento da elevada evolução tecnológica; T₅ – Grande leque de legislação muitas vezes de difícil conciliação (ex.: contratação pública vs legislação orçamental); T₆ – Dificuldade em acompanhar as exigências expressas nas novas diretivas europeias; T₇ – Concorrência de recursos (humanos, financeiros e materiais) por parte das entidades de segurança interna; T₈ – Aumento da contestação social, de novas ameaças devido à escassez de recursos financeiros</p>
	Oportunidades (O)	Ameaças (T)

Figura n.º 5 - Análise SWOT.

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE B - ESTRUTURA DO TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO

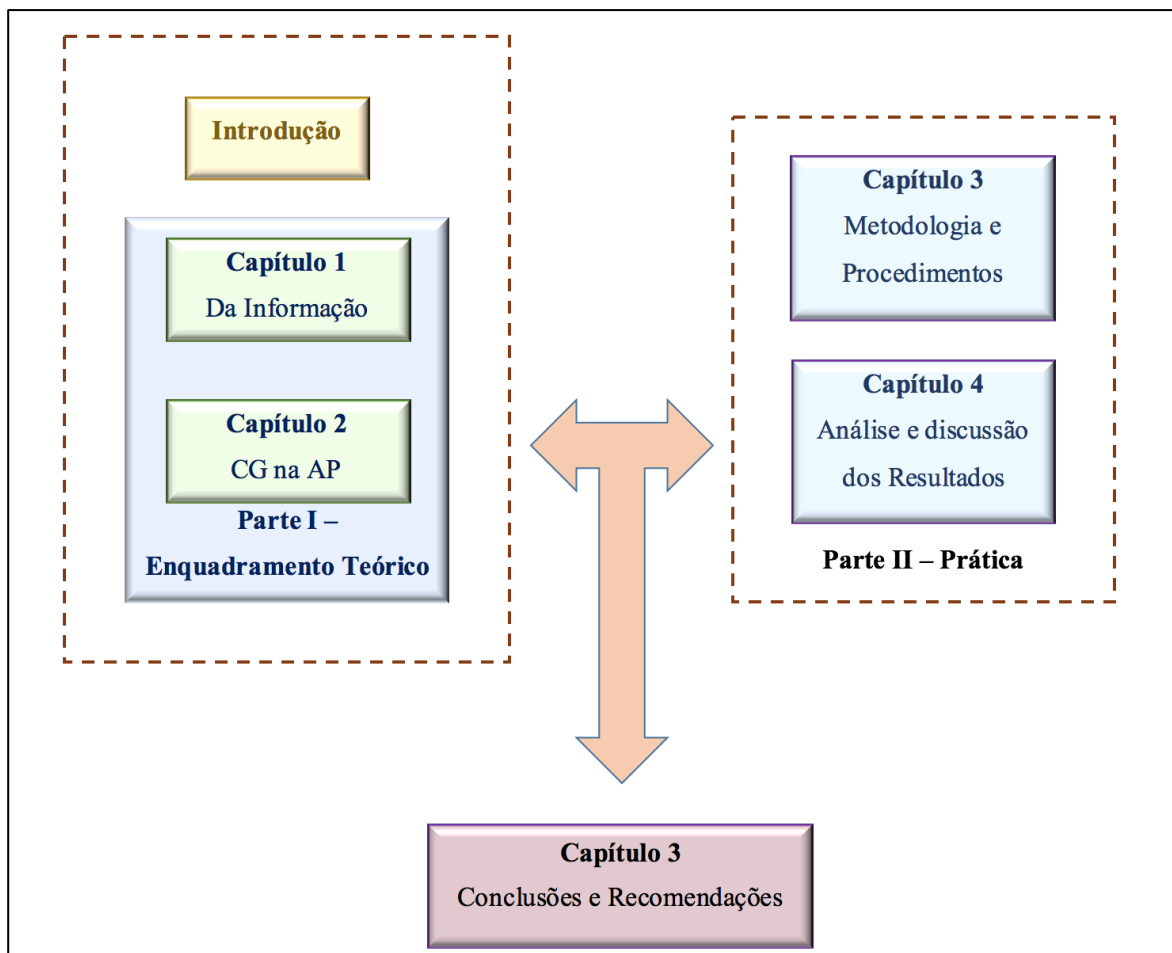


Figura n.º 6 - Estrutura do trabalho de investigação.

Fonte: Adaptado de Sarmento (2013).

APÊNDICE C - BENEFÍCIOS E LIMITAÇÕES DOS ENTERPRISE RESOURCE PLANNING

A implementação dos ERP, requer uma forte ponderação sobre o impacto no seio organizacional, pelo que facilmente se lhe associam um conjunto de potenciais benefícios e potenciais impactos negativos. A Figura n.º 7 representa os potenciais benefícios resultantes da introdução dos ERP nas organizações.

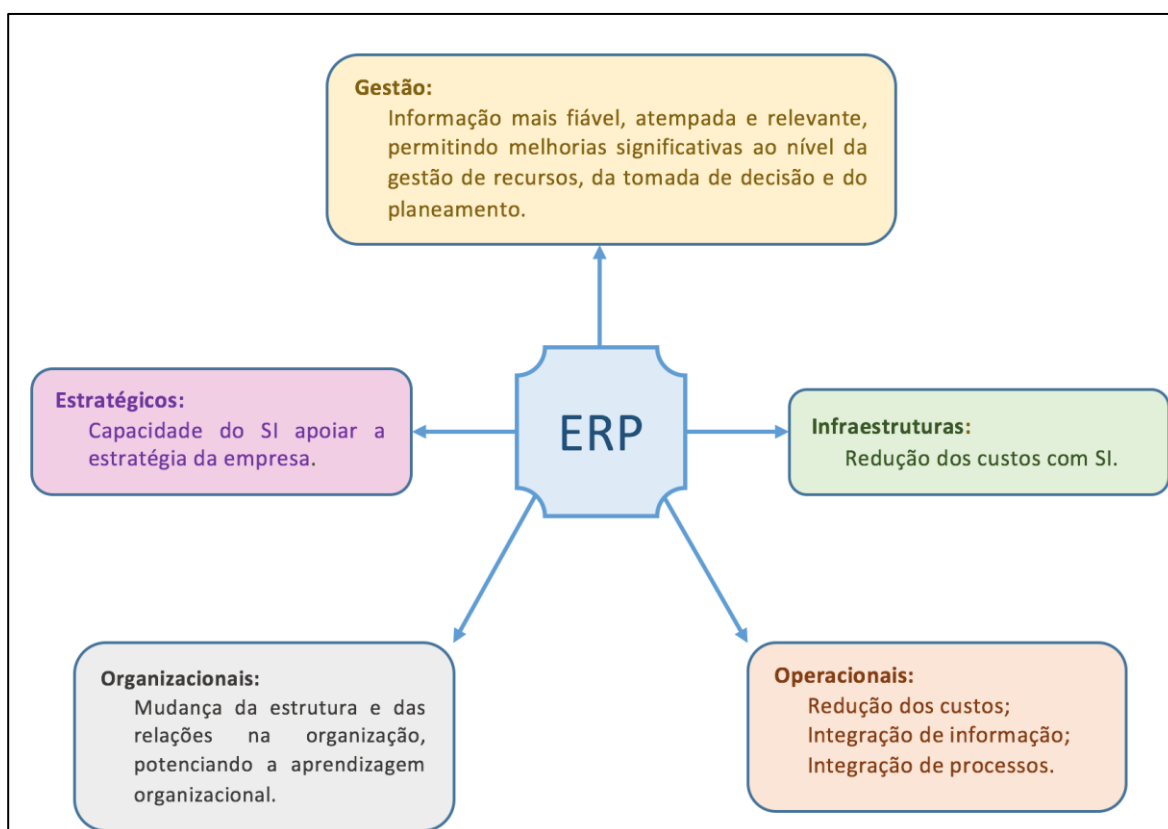


Figura n.º 7 - Potenciais benefícios da introdução de sistemas ERP.

Fonte: Adaptado de Vieira et al. (2009).

Como pontos negativos, podem elencar-se os seguintes: *a)* a complexidade; *b)* os elevados custos associados ao processo de implementação; *c)* a elevada dependência do fornecedor; e, *d)* a necessidade de alteração dos processos organizacionais na adequação ao sistema ERP (Sumner, 2014).

APÊNDICE D - CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS

Tabela n.º 7 - Identificação numérica dos entrevistados.

N.º	Identificação dos Entrevistados		Nome	Dia	Hora	Local	Modo
	Posto	Função					
Entrevistados tipo 1							
E1	CAP	DGO	Ferreira	7 de abril	10h00min	CARI	Presencial
E2	CAP	DCAI	Correia	1 de abril	09h10min	EG	Telefónica
				12 de abril	14h30min	EG	Telefónica
E3	CAP	DGO ⁷⁹	Feitinha	4 de fevereiro	11h15min	CC	Presencial
E4	CAP	DGO	Marques	7 de abril	10h15min	CARI	Presencial
E5	Ten	DAF	Paiva	7 de abril	09h50min	CARI	Presencial
E6	Ten	DR	Faustino	1 de abril	08h45min	EG	Presencial
E7	Ten	DCAI	Regueira	1 de abril	08h45min	EG	Presencial
Entrevistados tipo 2							
E8	TCor	DR	Nascimento	8 de abril	10h00min	CARI	Presencial
				15 de abril	09h10min	Internet	Email
E9	MAJ	DCAI	Pereira	14 de abril	12h30min	CARI	Presencial
E10	MAJ	DPERI ⁸⁰	Amorim	18 de abril	16h20min	CG	Presencial
Entrevistados tipo 3							
E11	Cor	DRF	Palma	19 de abril	10h15min	CARI	Presencial
E12	Cor	DRF	Teixeira	21 de abril	15h04min	CARI	Presencial
E13	TCor	DAF	Figueiredo	19 de abril	14h45min	CARI	Presencial
E14	TCor	DA	Prazeres	20 de abril	15h56min	CARI	Presencial
E15	TCor	DReab	Nascimento	05 de maio	10h15min	CARI	Presencial
E16	TCor	DGO	Bogas	20 de abril	15h00min	CARI	Presencial
E17	MAJ	DCAI	Pereira	27 de abril	18h00min	CARI	Presencial

Fonte: Elaboração própria.

⁷⁹ À data desempenhava a função de chefe da secção de recursos financeiros do Centro Clínico da GNR.

⁸⁰ Divisão de Planeamento Estratégico e Relações Internacionais.

APÊNDICE E - CARTA DE APRESENTAÇÃO



ACADEMIA MILITAR

AS NECESSIDADES DE INFORMAÇÃO CONDUCENTES AO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GNR

Autora: Aspirante de Administração da GNR Filipa Andreia Costa Silva

Orientadora: Professora Maria Manuela M. S. Sarmento Coelho

Coorientador: Capitão Administração Militar Rodrigo Garcia Gonçalves Brito

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, maio de 2016

Carta de Apresentação

No âmbito do Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada, com vista à obtenção do grau académico de Mestre em Ciências Militares, na especialidade de Administração da GNR surge a necessidade de realizar diversas entrevistas com o intuito de recolher informações para a investigação subordinada ao tema “*As necessidades informação conducentes ao desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR*”.

Com a presente investigação pretende-se realizar um estudo sobre o desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR. Este relatório tem como objetivo principal analisar a contabilidade de gestão como ferramenta preponderante no processo de gestão e tomada de decisão.

A seleção dos entrevistados foi realizada com base nos diferentes intervenientes com funções de Direção ou chefia do CARI na área financeira ou logística, de forma a obter informações de diferentes especialistas sobre o domínio em estudo.

Face ao exposto, solicito a Vossa Excelência que me conceda uma entrevista, que demorará cerca de 25 a 30 minutos, pois o seu contributo é muito importante para que se atinjam os objetivos propostos na investigação que estou a realizar.

Grata pela sua colaboração e disponibilidade.

Atenciosamente,

Filipa Andreia da Costa Silva

Aspirante-Aluna de Administração GNR

APÊNDICE F - GUIÃO DE ENTREVISTA



ACADEMIA MILITAR

INQUÉRITO POR ENTREVISTA

PREÂMBULO DE ORIENTAÇÃO

A presente entrevista adquire relevância na medida em que o seu desenvolvimento é crucial para a prossecução do RCFTIA, subordinado ao tema “*As necessidades de informação conducentes ao desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR*”.

Procurámos obter com esta entrevista semiestruturada dados fulcrais para o desenvolvimento da CG na GNR, esclarecer assuntos intimamente relacionados com o tema em questão, analisar a sua influência no processo de gestão e verificar a relevância da informação no processo de tomada de decisão.

Em suma, de forma a estruturar a nossa entrevista e a seguir um rumo lógico, procuramos dividi-la nos seguintes blocos temáticos:

1. **Bloco A:** Caracterização do entrevistado;
2. **Bloco B:** Guião de entrevista;

Bloco A: Caracterização do entrevistado

1. Nome:

2. Posto/ Função:
3. U/E/O:
4. Local:
5. Data:
6. Hora de Início:
7. Hora de Fim:

Bloco B: Contabilidade de Gestão

8. Considera que o desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR é uma necessidade ou uma imposição legal?
9. Considera o contributo da contabilidade de gestão útil para a gestão da sua direção/divisão? Porquê?
10. Na sua opinião de que forma a contabilidade de gestão poderá contribuir para o processo de tomada de decisão dos Comandantes/Diretores/Chefes?
11. Que informação a contabilidade de gestão lhe poderá fornecer para no exercício das suas funções obter um maior controlo financeiro e logístico?
12. De que informação sente falta para auxiliar as U/E/O que tecnicamente dependem do CARI?
13. Que informação logística e financeira considera fundamental extrair em tempo real para a proposta de tomada de decisão?
14. Na sua opinião quais os principais pontos fortes do atual sistema de CG?
15. Na sua opinião quais os pontos fracos do atual sistema de CG?
16. Na sua opinião quais as principais oportunidades que podem surgir do desenvolvimento da CG?
17. Na sua opinião quais as principais ameaças que podem influenciar o desenvolvimento da CG?

Muito Grata pela Disponibilidade e Colaboração.

Filipa Silva

Aspirante de GNR AM

APÊNDICE G - ANÁLISE DA ENTREVISTAS

G.1. Codificação alfanumérica e cromática das entrevistas

Tabela n.º 8 - Codificação alfanumérica e cromática das entrevistas.

Questão	Categoria	Subcategoria	Unidade de Registo
Questão n.º 8 Considera o desenvolvimento da CG na GNR é uma necessidade ou uma imposição legal?	Motivação do desenvolvimento da CG	Necessidade	8.A.1.
		Imposição	8.A.2.
Questão n.º 9 Considera o contributo da contabilidade de gestão útil para a gestão da sua direção/divisão? Porquê?	Contributo para a gestão da Direção/Divisão	Relevância para a gestão	9.A.1.
		Fonte de informação	9.A.2.
		Análises	9.A.3.
		Processo de gestão	9.A.4.
Questão n.º 10 Na sua opinião de que forma a contabilidade de gestão poderá contribuir para o processo de tomada de decisão dos Comandantes/ Diretores/ Chefes?	Contributo para o processo de tomada de decisão	Aplicação de recursos	10.A.1.
		Melhoria da tomada de decisão	10.A.2.
		Informação de gestão	10.A.3.
		Efetivação dos 3 E's	10.A.4.
Questão n.º 11 Que informação a contabilidade de gestão lhe poderá fornecer para no exercício das suas funções obter um maior controlo financeiro e logístico?	Controlo financeiro e logístico	Informação sobre custos	11.A.1.
		Controlo e comparação	11.A.2.
		Análise, racionalização, e otimização de recursos	11.A.3.
		Justificação de medidas	11.A.4.
Questão n.º 12 De que informação sente falta para auxiliar as U/E/O que tecnicamente dependem do CARI?	Informação essencial	Informação qualificada	12.A.1.
		Necessidades e atribuição de recursos	12.A.2.
Questão n.º 13 Que informação logística e financeira considera fundamental extrair em tempo real para a proposta de tomada de decisão?	Informação automática	Custos associados	13.A.1.
		Medição, controlo e avaliação	13.A.2.
		Informação histórica e previsional	13.A.3.
		Recursos existente	13.A.4.
Questão n.º 14 Na sua opinião quais os principais pontos fortes do atual sistema de CG?	Pontos Fortes	Custo por orgânica	14.A.1.
		Informação Importante	14.A.2.
Questão n.º 15 Na sua opinião quais os principais pontos fracos do atual sistema de CG?	Pontos Fracos	CG numa fase inicial	15.A.1.
		Análise de processos	15.A.2.
		Informação não qualificada	15.A.3.

Questão n.º 16 Na sua opinião quais as principais oportunidades que podem surgir do desenvolvimento da CG?	Oportunidades	Melhorar o desempenho	16.A.1.
		Efetuar comparações	16.A.2.
		Qualificar dados	16.A.3.
		Monitorização e controlo	16.A.4.
		Melhoria de tomada de decisão	16.A.5.
Questão n.º 17 Na sua opinião quais as principais ameaças que podem influenciar o desenvolvimento da CG?	Ameaças	eSPap	17.A.1.
		Coordenação e colaboração	17.A.2.
		Recursos Humanos	17.A.3.

Fonte: Elaboração própria.

G.2. Análise de conteúdo por questão

Tabela n.º 9 - Análise de conteúdo por questão da entrevista.

Entrevistado	UR	Unidade de Contexto
Questão n.º 8 – Desenvolvimento da CG na GNR.		
E11	8.A.1.	“...é uma necessidade porque auxilia nos diversos níveis de gestão e tomada de decisão”.
	8.A.2.	“E por outro lado é uma imposição legal desde 1975, vê o artigo n.º 16 do DL n.º 155/92, de 28 de julho, está escrito que os serviços devem ter uma contabilidade analítica”.
E12	8.A.1.	“...Se considero a CG necessária? Pois com certeza, toda a gente considera (...) mas eu considero importante nomeadamente para saber esse tipo de informação, por exemplo saber quanto custa cada atividade”.
E13	8.A.1.	“Presentemente, a contabilidade de gestão é uma necessidade dos Serviços com a dimensão da GNR”.
	8.A.2.	“Com a adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), prevista para 1 janeiro de 2017, julgo que a CG passa a ser obrigatória”.
E14	8.A.1.	“Independentemente de a lei caminhar nesse sentido, eu considero uma necessidade da GNR ter uma CG”.
E15	8.A.1.	“... mas por outro lado também é uma necessidade. (...) E por outro lado há uma necessidade mesmo que não houvesse uma imposição legal acho que a GNR teria de optar pelo desenvolvimento da CG. A guarda já tinha percebido a importância da CG antes da publicação destes normativos, já tinha sentido a necessidade”.
	8.A.2.	“Como tu sabes esta no SNC-AP e efetivamente é uma obrigação (...)(É uma imposição legal porque, o diploma SNC-AP contempla os três tipos de contabilidade, a orçamental, financeira e de gestão”.
E16	8.A.1.	“É uma necessidade fundamental para o seu desenvolvimento, sustentado na boa gestão dos recursos públicos colocados à sua disposição”.
E17	8.A.1.	“Acima de tudo constitui uma necessidade. (...)O Estado, e neste caso a GNR, estão a debater-se com o facto de, cada vez mais o conhecimento ser fator determinante na competitividade pelos recursos, que são escassos, sendo o modelo de informação contabilística fulcral para o cumprimento deste desiderato e das suas atribuições”.

Questão n.º 9 – Utilidade da CG para a gestão da Direção/Divisão.		
E11	9.A.1.	É essencial, em qualquer tipo de organização, principalmente em organizações como a nossa (...).
	9.A.2.	“(…) através dela podemos obter dados financeiros e não só financeiros (...) para nós é importante essencialmente a questão das posições financeiras versus orçamental, que vai permitir o obter os resultados (...)”.
	9.A.3.	“(…) para nós é importante essencialmente a questão das posições financeiras versus orçamental, que vai permitir o obter os resultados, analisar (...)”.
	9.A.4.	“Contudo, para nós é importante essencialmente a questão das posições financeiras versus orçamental, que vai permitir o obter os resultados, analisar e comparar. Neste ponto a introdução do orçamento planeado podia ser interessante”.
E12	9.A.2.	“Esta vai fornecer informação que permite saber o que se gasta no destacamento, num posto, e com outras despesas”.
E13	9.A.1.	“... esta pode influenciar a gestão da própria Divisão ...”.
	9.A.2.	“... com isso fornecer informação direcionada ao Comando da Guarda e aos Comandantes das Unidades/Comandos ...”.
	9.A.4.	“... na medida em que facilita a elaboração propostas para a racionalização e otimização dos recursos financeiros disponíveis”.
E14	9.A.1.	“Obvio que sim”.
	9.A.2.	“A CG permite fazer o levantamento de informação relevante ...”.
	9.A.3.	“... análise dos dados obtidos de forma a perceber se não haveria redundâncias nas necessidades apresentadas pelas unidades ou pela própria GNR no geral, poderia permitir perceber se compensa mais um ajuste direto, iria permitir contabilizar todos os custos e permitia saber se os custos inerentes a um concurso público independentemente da concorrência, da transparência, só mesmo o aspecto dos custos, se não compensaria mais um recurso a um ajuste direto em detrimento de um concurso público, ou será que justifica um acordo quadro com obrigatoriedade em alguns deles, necessitarmos de convidar tantas empresas, e se formos considerar os custos inerentes com a mão-de-obra necessária para analisar as propostas, não seria conveniente não haver acordos quadro, nesse aspectos teria vantagens”.
	9.A.4.	“... que permite ajudar a verificar as reais necessidades e a evolução das aquisições ao longo do tempo, fazer um levantamento de necessidades mais criterioso, por unidades ...”.
E15	9.A.1.	“Para a DGO a contabilidade de gestão é de extrema importância”.
	9.A.2.	“Desde logo para a elaboração dos orçamentos, porque nós deveríamos partir para um orçamento de base zero com elevado rigor e para efetivamente para avançarmos para uma elaboração de uma proposta de orçamento através do método da base zero temos que efetivamente ter uma contabilidade de gestão que nos permita obter informação e avaliar os custos (...). A minha divisão iria efetivamente beber uma informação muito mais rigorosa daquela que obtemos através daquilo que pedimos na elaboração do orçamento, e sabes que aquilo é sempre um bocado empírico”.
	9.A.3.	“Em seguida na análise da distribuição do orçamento pelas unidades”.
	9.A.4.	“Para as atribuições e especificidades a divisão, acho que é muito importante realmente a contabilidade de gestão para que nos permita para já numa primeira fase fazer propostas de orçamento, com fundamentação nos custos. Por outro lado, permite a comparação entre o planeado e o efetuado, no entanto nós neste momento já fazemos a comparação entre o planeado e o ajustado, mas é através da orçamental. Porém é a contabilidade analítica vai me permitir, comparar aquilo que

		eu planeei e que já executei, mas ao nível dos custos ...”.
E16	9.A.1.	“Sim”.
	9.A.4	“Permite tomar melhores decisões na gestão dos recursos logísticos e alocar os mesmos às necessidades prioritárias e essenciais para o cumprimento da missão e para o desenvolvimento da instituição Guarda”.
E17	9.A.1.	Chefiando eu uma Divisão de Controlo e de Auditoria Interna, seria para mim uma ferramenta muito valiosa (...)
	9.A.2.	“(…) e permitiria retirar os outputs indispensáveis às análises financeiras. Neste momento, retiramos muita informação do GeRFiP e do sistema de gestão de receita, onde os centros de custo, códigos de material e ordens internas são o que de mais aproximado à contabilidade de gestão temos.”
	9.A.3.	“Este “embrião” da contabilidade de gestão já nos ajuda muito nas análises, mas tem ainda imensas lacunas que urge suprir para termos uma contabilidade de gestão que funcione em pleno. Facilitaria ainda o nosso trabalho na análise da conta de gerência, pois os mapas e demonstrações financeiras teriam por trás uma contabilidade de gestão.”
	9.A.4	“(…) seria para mim uma ferramenta muito valiosa, pois facilitaria o controlo (...)”.
Questão n.º 10 – Contributo da CG para o processo de tomada de decisão.		
E11	10.A.1.	“Porque permite maximizar a aplicação dos recursos obtendo uma economia, que poderá derivar para economias de escala (...)”.
	10.A.2.	“Esta fornece informação que me permite justificar adequadamente as decisões e fazer o reporte financeiro.”
	10.A.3.	“Esta fornece informação que me permite justificar adequadamente as decisões e fazer o reporte financeiro”.
	10.A.4.	“(…) obtendo uma economia, que poderá derivar para economias de escala, e com esta análise uma melhor eficiência e eficácia. Estes parâmetros conseguem-se com um bom sistema analítico, sem ele não se consegue fazer nada disto. Conseguimos tirar o máximo de rendimento com o mínimo dispêndio, e o objetivo primordial é este.”
E12	10.A.1.	“Embora a minha direção tenha uma repartição financeira, mas para que serve, nós aqui desenvolvemos concursos, procedimentos de aquisição, comprámos as coisas para a GNR, por isso é útil para uma melhor aplicação dos recursos.”
	10.A.2.	“Ninguém faz as análises do custo benefício de um bem, na parte do investimento deviam fazer mais (...), porque tem a ver é com o processo de tomada de decisão, uma pessoa antes de tomar uma decisão deve analisar o custo benefício e nem ao nível do estado se faz isso (...), a CG é uma ferramenta útil.”
	10.A.3.	“(…) obtenho informação que me habilita a tomar a decisão com melhor propriedade (...)”.
	10.A.4.	“Mas com certeza, que se eu estiver a investir num órgão que não se justifica estar a imputar-lhe dinheiro ou custos, se eu tiver a avaliação dos custos de determinada órgão e ver o desempenho que esse órgão tem, se calhar é um dado que me habilita a tomar a decisão com melhor propriedade do que se não tivesse essa informação.”
E13	10.A.2.	“(…) em termos de economia e eficiência e permite a implementação de medidas corretivas.”
	10.A.3.	“A CG fornece informação”.
	10.A.4.	“A CG fornece informação que promove uma verdadeira cultura de controlo e avaliação de desempenho em termos de economia e eficiência (...)”.
E14	10.A.2.	“Iria permitir celeridade na decisão”.
	10.A.3.	“Quando temos que tomar decisões muitas vezes obriga a que tenhamos que pedir informação a vários órgãos da GNR. Poderia estar tudo

		centralizado num único sistema de controlo de gestão.”
E15	10.A.1.	“Quando se determina a pertinência da despesa, na própria tomada de decisão, tem de se definir sempre prioridades, porque quando os recursos são limitados isto é crucial.”
	10.A.3.	“Permite também obter informação para propor à tutela as necessidades, com o respetivo custo associado, ou seja fundamentar a tomada de decisão.”
	10.A.4.	“Deves focar o facto dos recursos serem limitados, e cada vez mais tem que se ter em conta aqui os três E’s. Porque é através da contabilidade de gestão que os vamos efetivamente concretizar, porque o DL n.º 155/92 no que concerne aos restantes princípios é pacífico, mas quanto à economia, eficiência e eficácia é um pouco vago. É difícil medir o grau de concretização e a pertinência para se aferir efetivamente os 3 E’s. Só com uma contabilidade de gestão, é que se consegue alcançar esta questão dos 3E’s.”
E16	10.A.1.	“que lhes permita tomar opções e gerir da melhor forma os dinheiros públicos, colocados à sua disposição.”
	10.A.2.	“A boa decisão tem de ser fundamentada.”
	10.A.3.	“Para fundamentar as suas decisões os Comandantes/Chefes devem dispor de informação de gestão (...)”
E17	10.A.1.	“Hoje deparamos nos com muitas dificuldades na obtenção de recursos e todos os dias têm de ser tomadas decisões acerca da sua gestão criteriosa, tendo em vista os melhores resultados para o serviço.”
	10.A.2.	“Acima de tudo torna a decisão mais transparente, fundamentada, informada e permite ao decisor uma perspectiva mais abrangente sobre a situação.”
	10.A.4.	“A contabilidade de gestão vai permitir mostrar eventuais processos redundantes e mesmo canalizar sinergias para os mais importantes.”
Questão n.º 11 – Informação que a CG poderá fornecer para controlo financeiro e logístico.		
E11	11.A.1.	“Por exemplo, fornece informação sobre custos (...)”
	11.A.2.	“...que permita efetuar comparações (...). Mas não se pode comparar o incomparável, porque por exemplo quando queremos comparar temos de perceber que indicador usar, não vamos comparar Beja com o Porto, em que a criminalidade e a dispersão territorial são diferentes.”
	11.A.3.	“(…) encontrar e analisar discrepâncias.”
E12	11.A.2.	“...que permita efetuar comparações (...). Mas não se pode comparar o incomparável, porque por exemplo quando queremos comparar temos de perceber que indicador usar, não vamos comparar Beja com o Porto, em que a criminalidade e a dispersão territorial são diferentes.”
E13	11.A.3.	“Sendo a DAF um órgão do “estado-maior” a informação recolhida da CG pode influenciar o exercício das funções do chefe da divisão na medida em que permite direcionar o esforço, bem, como influenciar e as propostas racionalização e otimização dos recursos.”
E14	11.A.1.	“Saber exatamente as reais necessidades que a GNR no seu todo ou individualmente numa unidade poderá ter(...)”
	11.A.4.	“(…) justificar ou não a existência de seguirmos o caminho do concurso publico ou acordo quadro ou um ajuste direto.”
E15	11.A.1.	“Se eu efetivamente tiver uma analítica, tenho noção dos custos que estão associados a cada uma das tarefas, e se calhar há uma sensibilização para aquilo que efetivamente custa.”
	11.A.2.	“...um controlo financeiro (porque controlo financeiro estamos a falar de fluxo de caixa). Permite-me ter um controlo dos gastos, porque conheço efetivamente quanto é que custa ...”
	11.A.3.	“(…) posso com pequenos gestos diminuir muito os custos que tenho.”

E16	11.A.3.	“Também seria importante saber de que forma a atribuição desses recursos influenciará o desempenho da própria organização”.
	11.A.4.	“A atribuição dos parcos recursos disponíveis deveria subordinar-se a critérios objetivos (...)”.
E17	11.A.1.	“Escalpelizar os custos (...)”
	11.A.2.	“...fazer análises comparativas.”
	11.A.4.	“Auditar processos que apresentam desvios, propor medidas corretivas.”
Questão n.º 12 – Informação para auxiliar U/E/O, que tecnicamente dependem do CARI.		
E11	12.A.1.	“(…) eu hoje posso dizer que existe informação, dados comparativos, mas não são qualificados, eles são uteis para se efetuar a comparação, mas os dados que se retiram podem não corresponder à realidade, porque a informação não está qualificada (...)”.
E12	12.A.2.	“Auxiliava de forma mais célere se por exemplo se estivesse a captar as necessidades como falei, diretamente com uma aplicação informática, a ideia que eu tenho é que os processos eram mais rápidos e transparentes (...)”.
E14	12.A.2.	“ (...) verificamos algumas vezes que estão a efetuar pedidos de necessidades para determinada bens, porque nós temos de lhe pedir o numero de imobilizado e verificamos que esses bens já existem nessas mesmas unidades, ou subunidades. Por exemplo imagine que Viseu quer um bem para o comando de Viseu, quando se for preciso no destacamento ao lado existem dois bens, ou seja essa gestão iria permitir que em vez de estarmos a fazer a aquisição daquele bem naquela unidade há dois, então vamos pegar na unidade que tem 2 bens e distribuir.”
E15	12.A.1.	“(…) isto é um puzzle e a analítica vai permitir ter uma informação mais rigorosa e qualificada dos custos, logo eu ajudo as unidades e elas ajudam-me a mim, quer dizer porque temos mais informação e logo um conhecimento maior.”
	12.A.2.	“Dada as funções da DGO, tanto na elaboração como na distribuição das dotações e depois no próprio controlo que vamos fazendo, é logico que vai auxiliar olhar para o orçamento de outra forma.”
E16	12.A.2.	“A DRL precisa de um conjunto de indicadores de gestão que permitam atribuir os recursos materiais de forma criteriosa e equilibrada entre as várias Unidades, de forma a garantir um desenvolvimento harmonioso de toda a organização.”
E17	12.A.1.	“Essencialmente, sinto que há informação dispersa em várias bases de dados, que quando centralizada, permitiria um trabalho analítico mais rigoroso.”
Questão n.º 13 – Informação logística e financeira, extraída em tempo real.		
E11	13.A.1.	“(…) das atividades desenvolvidas versus custos é uma coisa que a gente não tem (...)”.
	13.A.2.	“Definição de bons indicadores, ou seja no fundo é toda a informação que nos permite o controlo da receita e despesa (...)”.
E13	13.A.3.	“O que me interessava a mim é que existisse um módulo de planeamento, para planear as necessidades que é um defeito grave da guarda, embora a guarda esteja a melhorar, nós agora estamos a fazer o planeamento a 5 anos ou vamos tentar fazer, mas nem a guarda nem o país tem o hábito de planear, o que é o ideal, começar a planear agora antes do orçamento, saber que necessidades é que queremos lá inscrever para o ano e depois inscrever no orçamento e depois ao nível do plano de atividades.”
E14	13.A.1.	“(…) e que nos permitisse a nós, no momento saber o que já foi executado, o que não foi, os custos inerentes (...)”.
	13.A.2.	“Aquilo que hoje se fala sobre plano de necessidades, plano de atividades haver um mecanismo de gestão que permitisse que essas necessidades fossem dar a um único output, e que nos permitisse a nós,

		no momento saber o que já foi executado, o que não foi (...) a execução que já foi feita.”
	12.A.4	“ Acima de tudo na parte das aquisições acho que as unidades precisavam de ter sensibilidade e conhecer realmente aquilo que precisam, porque neste momento as unidades não têm noção do que têm, nem daquilo que precisam.”
E15	13.A.1.	“Há aqui dois pontos que se têm de ter em consideração, as pessoas têm de saber o que está associado a cada uma dessas modalidades de ação que são propostas, e eu ou opto por um caminho ou opto por outro, e efetivamente teria de ter em conta não só o resultado que eu ia obtendo mas também os custos que estão associados (...) cada vez que há que tomar uma decisão, sendo capaz de identificar os custos que estão inerentes às modalidades de ação. Nós podíamos parametrizar os serviços, o custo unitário e através da CG conseguir, parametrizar a tipologia das missões, das tarefas.”
	13.A.2.	“(…) e depois também passa por outra questão que é a comparação de resultados e depois bem, eu com estas ações esperava obter determinado resultado será que conseguiu ou não (...)”
	13.A.4.	“Os dados dos mais diversos recursos existentes.”
E16	13.A.3.	“Toda a informação de gestão, em termos históricos e prospetivos, que permita decidir objetivamente e alocar os poucos recursos aos objetivos prioritários e mais remuneradores para a organização e para a missão.”
E17	13.A.2.	“As decisões são diárias e diretamente relacionadas com o melhor serviço ao cidadão, sendo que acima de tudo precisamos de saber se, com os poucos recursos existentes, estamos a cumprir a nossa Missão da melhor forma possível. Para isso é necessário avaliar e para avaliar é necessário medir.”
Questão n.º 14 – Principais pontos fortes do atual sistema de CG.		
E11	14.A.1.	“A informação que se obtém à data, por exemplo o custo por centro de custo.”
	14.A.2.	“Pelo que atualmente já é obtida informação importante, que coincide com as etapas do processo de gestão essenciais, como a conta de gerência.”
E12	14.A.1.	“A parte analítica na guarda corresponde aos centros de custos, centros de responsabilidade (...) uma coisa é tu teres a visão puramente orçamental, e dizeres eu gasto X em rubrica, mas eu gastar X com uma rubrica não tenho aquilo alinhado com a orgânica, mas também me interessa saber o que eu gasto por orgânica aí é que entra a analítica, através do centro de responsabilidade. E aí tem uma enorme vantagem que é saber o que gasto organicamente não é só ter o ponto de vista da rubrica (...)”
E14	14.A.2.	“Já se consegue agrupar os valores das grande despesas, as grandes despesas já conseguem ser todas agregadas e imputadas a um determinado bem e valorizar novamente esse bem.”
E15	14.A.2.	“(…) mas pelo menos já conseguimos apurar alguns gastos através da componente orçamental, que me permite já analisar a natureza dos custos. Se eu associar uma ordem interna à viatura X já sei quanto é que gastei.”
E17	14.A.1.	“Permite uma análise de custos por centro de custo e ordem interna (...)”
	14.A.2.	“(…)para uma tomada de decisão mais informada sobre determinado tipo de despesas, designadamente: viaturas; fundos comunitários; entre outros”.
Questão n.º 15 - Principais pontos fracos do atual sistema de CG.		
E11	15.A.3.	“E não posso deixar de referir que a informação que se retira atualmente não é de fácil análise e pode não ser qualificada.”

E12	15.A.3.	“Nós temos dados logísticos, mas não estão configurados numa aplicação informática e podem não estar qualificados.(...) por exemplo saber quanto custa uma operação, faz uma operação de transito e saber quanto é que ela custa e eu acho que esses dados em boa verdade que não têm.”
	15.A.2.	“É importante analisar processos.”
E13	15.A.1.	“A CG na GNR ainda se encontra numa fase embrionária, principalmente para consumo da contabilidade orçamental.”
E14	15.A.3.	“A existência de vários SI faz com que a informação não seja bebível ou muito dificilmente se consegue fazer com que a informação existente seja transposta de um sistema de informação para outro (ex.: do SIC PLUS para o GeRFiP). E nós temos informação atualmente no SICPLUS que deveria ser transposta para o GeRFiP.”
E15	15.A.1.	Nós agora temos muito pouco, temos os códigos de material, ordens internas. (...) Mas já se deu algum passo, mas ainda não é analítica. Contudo é muito incipiente.”
	15.A.2.	“Os projetos da UE, terem noção o que se gasta por projeto, depois dentro do projeto em que se gastou isso já é mais difícil. É importante relevar que é necessário haver um levantamento de processo e posterior análise de processos, e é aí que é importante o CO, o CDF, e as unidades.”
	15.A.3.	“E não podemos esquecer que a informação que retiramos de lá não é fidedigna. Por exemplo: os encargos das instalações, quanto é que a GNR gasta em eletricidade por ano? Saber estes dados, é um problema.”
E16	15.A.1.	“Ainda não existe um pleno sistema de CG na Guarda, em funcionamento. Existem atualmente mecanismos de contabilidade analítica, mas (...)se pode considerar que existe CG”, mas o que nos interessa é informação agregada de gestão da instituição e não unidade a unidade. A contabilidade orçamental não é a contabilidade de gestão, é orçamental. Daí a mais valia da CG, a mim interessa saber por rubricas, mas é uma informação tão primária que não me serve de coisa nenhuma, se eu dentro da rubrica tenho encargos de instalações”.
	15.A.2.	“(…)nos estamos a funcionar como fazíamos antigamente sem essa ferramenta, ou seja, não é por nos termos uma ferramenta de gestão em POCP que nos estamos a gerir os nossos recursos em POCP, nos continuamos a gerir os nossos recursos em termos orçamentais. Porque não fizemos a reengenharia de processos.”
E17	15.A.1.	“Este “embrião” da contabilidade de gestão (...)”
Questão n.º 16 – Principais oportunidades do desenvolvimento da CG.		
E11	16.A.1.	“Vai permitir a eliminação de tarefas de baixo valor acrescentado, reaproveitamento dos RH e dos recursos com uma melhoria no desempenho.”
	16.A.2.	“Vai permitir a análise do lucro que vai permitir comparações entre serviços, entre unidades, entre o próprio desempenho, ou seja a criação de indicadores que permitem comparar resultados, custos, proveitos.”
	16.A.3.	“A possibilidade de melhorar e a qualificar os dados obtidos, que depois têm de ser extraídos e colocados num sistema de apoio, uma vez que o sistema de base não permite fazer comparações nenhuma, porque não está adequado.”
	16.A.4.	“Permitir a monitorização, o controlo do PA e o alinhamento com a conta de gerência.”
	16.A.5.	“Esta fornece informação que me permite justificar adequadamente as decisões e fazer o reporte financeiro.”
E12	16.A.2.	“Imagina que eu estou aqui ao nível local, e estou a ver comandos do mesmo tipo, ou mais ou menos com as mesmas características (...), vai

		<p>permitir a comparação. Até por exemplo a gente estar a ver, para comparar, imagina que eu tenho destacamentos. Mas porque aquele está a gastar determinado montante e o outro que tem mais ou menos a mesma missão ou tá numa zona que tem os mesmos habitantes, problemas, etc., está a gastar muito mais e assim permitir a responsabilização financeira em última estância.”</p>
	16.A.5.	<p>“Ninguém faz as análises do custo benefício de um bem, na parte do investimento deviam fazer mais (...), porque tem a ver é com o processo de tomada de decisão, uma pessoa antes de tomar uma decisão deve analisar o custo benefício e nem ao nível do estado se faz isso (...), a CG é uma ferramenta útil.”</p>
E13	16.A.1.	<p>“Na situação económica que o país atravessa a CG pode fornecer as ferramentas indispensáveis à otimização dos escassos recursos disponíveis.”</p>
E14	16.A.5.	<p>“A grande vantagem disto, poderão ser tomadas de decisões acertadas, parece a mesma coisa mas estão em campos opostos, o lado positivo e o lado negativo, para a tomada de decisão”.</p>
E15	16.A.1.	<p>“Os ganhos de eficiência são muito mais notórios se tivermos uma CG, eu gasto tanto nisto e consigo resultados muito maiores gastando cada vez menos. Apenas com a informação retirada do sistema é que conseguimos analisar estes pontos. Eu no ano X gastava para fazer o mesmo determinado valor e eu agora não só faço mais, ou seja, atingi um patamar superior em termos de execução, com menos dinheiro isso é que era o ideal – isto é que é eficiência (...)”</p>
	16.A.2.	<p>“É importante para sabermos os custos que estão associados a cada tarefa, a cada missão, a cada evento, que nos vai permitir realmente depois comparar o planeado com os resultados obtidos.”</p>
	16.A.3.	<p>“Vamos obter informação real, em tempo oportuno (...)”.</p>
	16.A.4.	<p>“Esta gestão por objetivos, que é uma gestão por cascata, começa na gestão de topo, e depois vem até ao nível posto e quando chega ao nível posto, se nos tivermos conhecimento dos custos reais (obtidos através da CG), vamos conseguir apurar os verdadeiros resultados.”</p>
	16.A.5.	<p>“Vamos obter informação real, em tempo oportuno, que nos permite efetivamente ajudar e auxiliar na tomada de decisão e na elaboração do orçamento (...)”.</p>
E16	16.A.1.	<p>“Gerir melhor os recursos disponibilizados à Guarda, o que lhe permitirá ganhar vantagens competitivas relativamente aos seus concorrentes. Em suma, a melhor gestão dos recursos permitirá melhorar o desempenho organizacional(...)”.</p>
	16.A.5.	<p>“A boa decisão tem de ser fundamentada.”</p>
E17	16.A.2.	<p>“(…) fazer análises comparativas.”</p>
	16.A.3.	<p>“Uma gestão mais transparente, interna e externamente, assente numa contabilidade tecnicamente mais complexa, mas que permite extrair dados rigorosos e minuciosos (...)”.</p>
	16.A.4.	<p>“(…) seria para mim uma ferramenta muito valiosa, pois facilitaria o controlo (...)”.</p>
	16.A.5.	<p>“(…) para que as decisões sejam as mais eficientes, e no mais curto espaço de tempo.”</p>
Questão n.º 17 - Principais ameaças do desenvolvimento da CG.		
E11	17.A.1.	<p>“A eSPap, porque como o sistema não é nosso, e ao não termos a autonomia para efetuar as devidas alterações vai limitar os avanços, temos muitas alterações propostas que não são materializadas, mas isso é um problema funcional da articulação do sistema da AP.”</p>

E11	17.A.2.	“Depois há uma coisa que é fundamental o desenvolvimento não está só dependente da área financeira, e nem todos poderão estar sensíveis a essa mudança.”
	17.A.3.	“Dificuldade em mudar, a grande ameaça é a resistência à mudança, as pessoas ainda não conhecem bem o que é a CG, ou seja, colocam na internet e um dos primeiros objetivos é a comparação e toda a gente tem medo das comparações. As pessoas têm sempre uma retração enorme aos desafios da mudança, mas eu penso que vamos conseguir.”
E12	17.A.1.	“Temos a eSPap como limitante porque só faz alterações ao sistema se estas se justificarem ao nível transversal da AP, porque senão estavas a customizar e eles não fazem isso, não aceitam customização dos produtos, só mexem nos produtos se aquilo que tiverem de mexer for transversal à AP.”
	17.A.2	“É necessária colaboração e coordenação entre os níveis de responsabilidade.”
	17.A.3.	“Falta-te um dado que na minha opinião tem extrema importância (...) tu podes andar com analítica, com estes produtos todos para fazeres o que quiseres, mas tens de ter pessoas que trabalhem com os produtos e que sabem interpretar os dados. Tu podes vir com esses produtos, ideias etc., mas há uma coisa que não vais conseguir mudar (...) quem é que esta nas unidades?? Aqui a nível central ainda tens gente nossa, mas ao nível da unidade não tens pessoas com sensibilidade e formação para estas questões (...) eu digo que são bloqueios (...)”
E14	17.A.3.	“Podemos elencar a formação, os meios humanos que trabalham no caso concreto com o GERFIP. As pessoas não têm formação, apetência muitas vezes para isso, nem estão com trabalho para isso, assim a gestão de RH é importante para o sucesso da ferramenta.”
E15	17.A.1.	“(…) a eSPap surge como um constrangimento porque tira alguma independência à instituição (...)”.
	17.A.2.	“(…) e outro constrangimento é que estas matérias não dependem só da área financeira, depende de todas as estruturas dentro da guarda, dependendo do CO, depende dos outros comandos funcionais, depende das unidades, porque para a implementar teremos de ter ajuda da parte deles, tem que haver uma grande coordenação entre eles, e vontade de todas as partes.”
	17.A.3.	“Agora ameaças há sempre uma relutância à mudança (...).Tenho algum receio que não vá faltar pessoas capazes de levar isto para a frente, porque em termos de formação de RH poderá haver uma escassez de gente técnica para esta área e que era importante e depois termos depende do do trabalho do CARI, porque tiramos capacidade técnica ao nível mais baixo da hierarquia.”
E16	17.A.3.	“A resistência à mudança por parte das gerações mais antigas e a falta de cultura de gestão e responsabilização pelos dinheiros públicos.”
E17	17.A.1.	“Todavia, a contabilidade de gestão é desenhada pelo próprio organismo, o que, estando dependente da eSPap, gera algumas limitações.”
	17.A.3.	“Existem vários fatores, como a resistência à mudança, a falta de conhecimentos técnicos, a incompreensão das suas vantagens (...)”.

Fonte: Elaboração própria.

APÊNDICE H - INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

H.1. Convite para responder ao questionário

Evidencia-se um exemplo do *email* de convite endereçado aos inquiridos, para participar no questionário, retirada do email institucional. Na Figura n.º 8 encontra-se um exemplo do *email* endereçado aos Cmdt, 2º Cmdt e Chefes da SRLF a convidar a participar na realização do inquérito por questionário.

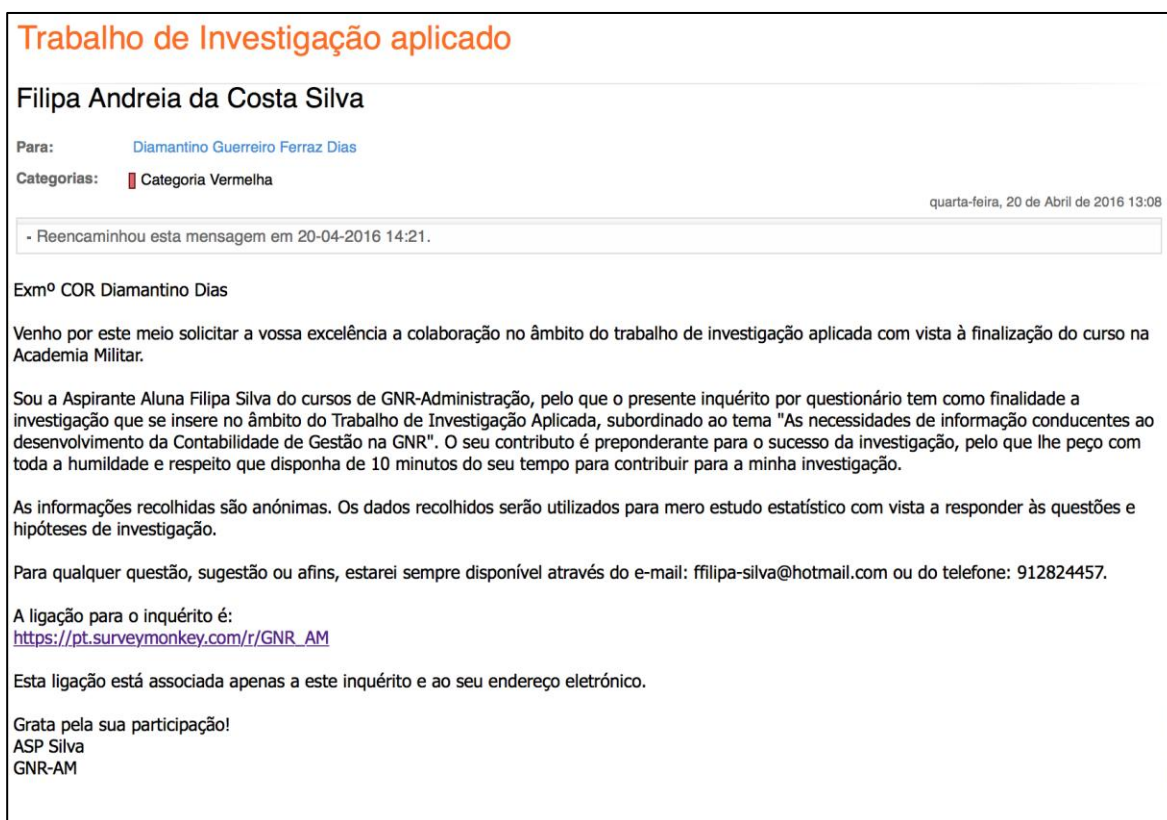



Figura n.º 8 - Imagem demonstrativa do email de convite a participar no inquérito por questionário.

Fonte: *Email* da GNR.

H.2. Inquérito por questionário



GNR
GUARDA NACIONAL REPUBLICANA

A Contabilidade de Gestão na GNR

Parte I - Caracterização dos inquiridos

Nesta parte enumeram-se algumas questões que visam a caracterização do inquirido.

* 1. Indique o posto/ classe a que pertence.

- Coronel
- Tenente-Coronel
- Major
- Capitão
- Tenente
- Outro

* 2. Indique a função que desempenha

- Comandante
- 2º Comandante
- Chefe da SRLF
- Outra

* 3. Indique as suas habilitações literárias

- Inferior ao 12º ano de escolaridade
- 12º ano de escolaridade ou bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

1

Figura n.º 9 - Inquérito por questionário página n.º 1.

Fonte: Survey Monkey.

* 4. Na formação de base frequentou unidades curriculares relacionadas com a contabilidade de gestão?

- Sim
 Não

* 5. Frequentou algum curso de formação adicional nesta área de conhecimento?

- Sim
 Não



A Contabilidade de Gestão na GNR

PARTE II - Análise SWOT

Nesta parte apresenta-se uma seleção cuidada dos pontos fortes, vulnerabilidade do atual sistema de contabilidade de gestão da GNR, bem como as oportunidades e ameaças do decorrentes do desenvolvimento desta contabilidade.

Figura n.º 10 - Inquérito por questionário página n.º 2.

Fonte: Survey Monkey.

* 6. Indique o grau de relevância que atribui aos seguintes pontos fortes do atual sistema de contabilidade de gestão na GNR.

	Totalmente irrelevante	Muito irrelevante	Pouco irrelevante	Nem irrelevante nem relevante	Pouco relevante	Muito relevante	Totalmente relevante
6.1. Informação e monitorização dos custos com grandes despesas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.2. Informação detalhada sobre os custos e receitas de determinada unidade orgânica, permitindo análise comparativa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.3. Informação desagregada dos bens e serviços	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.4. Estrutura hierarquizada que permite a fácil divulgação de novos métodos e procedimentos permitindo um rápido fluxo de informação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.5. Controlo da execução material e financeira dos contratos aquisitivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.6. Elaboração do plano de atividades com base nos custos reais das atividades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.7. Acesso aos dados em tempo real por todos os órgãos decisores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6.8. Uniformização da valorização e da gestão das existências (Stocks)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3

Figura n.º 11 - Inquérito por questionário página n.º 3.

Fonte: Survey Monkey.

* 7. Indique o grau de relevância que atribui às seguintes vulnerabilidades do atual sistema de contabilidade de gestão da GNR?

	Totalmente irrelevante	Muito irrelevante	Pouco irrelevante	Nem irrelevante nem relevante	Pouco relevante	Muito relevante	Totalmente relevante
7.1. Ligação entre a contabilidade financeira e a orçamental	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.2. Articulação entre a área logística e a financeira	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.3. Compatibilidade nos sistemas de informação utilizados na GNR (ex.: incapacidade de alocar custos com pessoal às atividades)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.4. Manual do controlo interno com procedimentos para implementação da contabilidade de gestão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.5. Informação comparativa no GeRFiP entre o orçamento planeado e o executado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.6. A informação de gestão não é automática: é retirada do GeRFiP e trabalhada em Excel	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.7. Capacidade de mensurar a relação custo-benefício do serviço prestado (carácter imaterial do serviço público)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7.8. Gestão dos armazéns, das messes e dos bares	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

4

Figura n.º 12 - Inquérito por questionário página n.º 4.

Fonte: Survey Monkey.

* 8. Indique o grau de relevância que atribui às seguintes oportunidades decorrentes do desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR?

	Totalmente irrelevante	Muito irrelevante	Pouco irrelevante	Nem irrelevante nem relevante	Pouco relevante	Muito relevante	Totalmente relevante
8.1. Promover a gestão por objetivos, contribuindo para uma avaliação dos serviços prestados mais rigorosa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.2. Melhoria da relação com os <i>stakeholders</i> (ex.: cidadãos, fornecedores e MAI); permite uma gestão mais transparente ao disponibilizar informação mais completa e detalhada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.3. Identificação e informação sobre custo dos bens e serviços prestados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.4. Propor medidas legais corretivas a entidades externas relativas à eliminação/redução/alteração dos serviços prestados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.5. Tornar o custo dos serviços prestados competitivos face a entidades do mesmo setor (ex.: PSP)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.6. Alinhamento do ciclo de gestão com os relatórios/reportes de informação realizados ao Ministério das Finanças, MAI e Tribunal de Contas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.7. Construção de rácios importantes para a tomada de decisão dos órgãos decisores na fundamentação de propostas junto da tutela	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8.8. Permitir a responsabilização financeira	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 9. Indique o grau de relevância que atribui às seguintes ameaças decorrentes do desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR

Figura n.º 13 - Inquérito por questionário página n.º 5.

Fonte: Survey Monkey.

	Totalmente irrelevante	Muito irrelevante	Pouco irrelevante	Nem irrelevante nem relevante	Pouco relevante	Muito relevante	Totalmente relevante
9.1. Fortes restrições orçamentais originando escassez de recursos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.2. Conjuntura económica desfavorável, decorrente da crise económica nacional e internacional, que pode resultar na incapacidade de obter o acesso a outras potencialidades do GeRFIP	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.3. Dependência técnica da ESPAP: necessidade de recorrer à ESPAP para realizar alterações dos dados-mestre analíticos do GeRFIP e da estrutura de dados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.4. Sistemas de Informação e dificuldade de acompanhamento da elevada evolução tecnológica	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.5. Grande leque de legislação muitas vezes de difícil conciliação (ex.: contratação pública vs legislação orçamental)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.6. Dificuldade em acompanhar as exigências expressas nas novas diretivas europeias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.7. Concorrência de recursos (humanos, financeiros e materiais) pelas entidades de segurança interna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9.8. Aumento da contestação social, de novas ameaças devido à escassez de recursos financeiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6

Figura n.º 14 - Inquérito por questionário página n.º 6.

Fonte: Survey Monkey.



A Contabilidade de Gestão na GNR

Parte III - Factores Críticos de Sucesso

Nesta parte pretende-se avaliar o grau de satisfação/desempenho esperado e a relevância dos factores críticos de sucesso para o desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR.

Assim:

Escala de Satisfação	Escala de Relevância
1 Totalmente Insatisfeito	1 Totalmente irrelevante;
2 Muito Insatisfeito	2 Muito irrelevante
3 Insatisfeito	3 Pouco Irrelevante
4 Nem insatisfeito nem satisfeito	4 Nem irrelevante nem relevante
5 Satisfeito	5 Pouco relevante
6 Muito satisfeito	6 Muito relevante
7 Totalmente satisfeito	7 Totalmente relevante

Figura n.º 15 - Inquérito por questionário página n.º 7.

Fonte: Survey Monkey.

* 10. Classifique os seguintes potenciais fatores críticos de sucesso externo quanto ao grau de desempenho esperado e grau de relevância para o sucesso do desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR.

	Grau de desempenho/ satisfação esperado	Grau de relevância para o sucesso
10.1. Apoio da Entidade Pública de Serviços Partilhados (ESPAP)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10.2. Subordinação aos normativos legais	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10.3. Benchmarking: Utilização de incrementos de outras organizações	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10.4. Cooperação e comunicação entre as entidades das quais a GNR depende (ex.: Ministério da Administração Interna, Ministério das Finanças, Tribunal de Contas e Autoridade Tributária).	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10.5. Objetivos definidos e metas claras	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10.6. Reconhecimento da mais valia da informação de gestão ao nível dos Stakeholders	<input type="text"/>	<input type="text"/>

8

Figura n.º 16 - Inquérito por questionário página n.º 8.

Fonte: Survey Monkey.

* 11. Classifique os seguintes potenciais fatores críticos de sucesso internos quanto ao grau de desempenho esperado e grau de relevância para o sucesso do desenvolvimento da CG na GNR.

	Grau de desempenho/ satisfação esperada	Grau de relevância para o sucesso
11.1. Reengenharia de processos para obter melhorias significativas no desempenho, ao nível dos custos, qualidade, serviços e rapidez	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11.2. Formação e treino dos colaboradores relativamente aos conceitos e metodologias subjacentes aos sistemas de informação	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11.3. Seleção cuidada da metodologia de desenvolvimento da Contabilidade de Gestão	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11.4. Apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11.5. Definição de indicadores que permitam a monitorização e avaliação do sistema de Contabilidade de Gestão	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11.6. Interoperabilidade dos sistemas de informação e partilha de informação	<input type="text"/>	<input type="text"/>

9

Figura n.º 17 - Inquérito por questionário página n.º 9.

Fonte: Survey Monkey.

APÊNDICE I - ESCALAS UTILIZADAS NO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

Tabela n.º 10 - Escala de relevância utilizada no inquérito por questionário.

N.º	Descrição	Grau correspondente de Relevância	
1	Totalmente Irrelevante	Péssimo	1 – 1,4
2	Muito Irrelevante	Mau	1,5 – 2,4
3	Pouco Irrelevante	Médio	2,5 – 3,4
4	Nem Irrelevante Nem Relevante	Suficiente	3,5 – 4,4
5	Pouco Relevante	Bom	4,5 – 5,4
6	Muito Relevante	Muito Bom	5,5 – 6,4
7	Totalmente Relevante	Excelente	6,5 - 7

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 11 - Escala de satisfação/desempenho utilizada no inquérito por questionário.

N.º	Descrição	Grau correspondente de Satisfação/ Desempenho	
1	Totalmente Insatisfeito	Péssimo	1 – 1,4
2	Muito Insatisfeito	Mau	1,5 – 2,4
3	Insatisfeito	Médio	2,5 – 3,4
4	Nem Satisfeito Nem Insatisfeito	Suficiente	3,5 – 4,4
5	Satisfeito	Bom	4,5 – 5,4
6	Muito Satisfeito	Muito Bom	5,5 – 6,4
7	Totalmente Satisfeito	Excelente	6,5 - 7

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE J - POPULAÇÃO DO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

Tabela n.º 12 - População em análise.

	Unidade/Comando	Comandante	2º Comandante	Chefe da SRLF
1	CT AÇORES	Coronel	Tenente-Coronel	Sargento
2	CT AVEIRO	Coronel	Tenente-Coronel	Tenente-Coronel
3	CT BEJA	Coronel	Tenente-Coronel	2º Comandante
4	CT BRAGA	Coronel	Tenente-Coronel	Major
5	CT BRAGANÇA	Coronel	Tenente-Coronel	Major
6	CT CASTELO BRANCO	Coronel	Tenente-Coronel	Major
7	CT COIMBRA	Coronel	Tenente-Coronel	Capitão
8	CT ÉVORA	Coronel	Tenente-Coronel	Sargento
9	CT FARO	Coronel	Tenente-Coronel	Tenente-Coronel
10	CT GUARDA	Coronel	Tenente-Coronel	Tenente-Coronel
11	CT LEIRIA	Coronel	Tenente-Coronel	Sargento
12	CT LISBOA	Coronel	Tenente-Coronel	Capitão
13	CT MADEIRA	Coronel	Major	Sargento
14	CT PORTALEGRE	Coronel	Tenente-Coronel	Major
15	CT PORTO	Coronel	Tenente-Coronel	Capitão
16	CT SANTARÉM	Coronel	Tenente-Coronel	Tenente-Coronel
17	CT SETÚBAL	Coronel	Tenente-Coronel	Major
18	CT VIANA DO CASTELO	Coronel	Tenente-Coronel	Major
19	CT VILA REAL	Coronel	Tenente-Coronel	Major
20	CT VISEU	Coronel	Tenente-Coronel	Major
21	SECRETARIA GERAL	Coronel	Tenente-Coronel	Capitão
22	UNT	Coronel	Tenente-Coronel	Sargento
23	UAF	Coronel	Tenente-Coronel	Tenente-Coronel
24	CC	Coronel	Tenente-Coronel	Capitão
25	EG		Coronel	Tenente-Coronel
26	UI		Coronel	Major
27	USHE		Coronel	Tenente-Coronel
28	UCC		Coronel	Capitão
29	UAG	Coronel	Tenente-Coronel	Capitão
Total	Coronel	25	4	0
	Tenente-Coronel	0	24	7
	Major	0	1	9
	Capitão	0	0	7
	Total	25	29	23 ⁸¹

Fonte: Elaboração própria.

⁸¹ Para a população não se considerou as unidades no qual o sargento era o chefe da SRLF. Um vez que, o Chefe da SRLF deve ser um oficial, preferencialmente do serviço de administração militar (GNR, 2009). Desta feita, os sargentos encontram-se a desempenhar essa função até à colocação de um oficial para o desempenho da mesma.

APÊNDICE K - ANÁLISE DO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

K.1. Discriminação dos inquiridos por posto e por função

Na Tabela n.º 13 encontram-se discriminados os inquiridos por posto e por função. Para uma taxa de resposta de 84,4%, foi possível atingir as respostas esperadas, para a prossecução de uma amostra estratificada proporcional, considerada a mais adequada para as características da população em estudo.

Tabela n.º 13 - Amostra proporcional utilizada.

	População	Estratificação	Amostra				Total
			COR	TCor	MAJ	CAP	
Comandante	25	32,4 %	21				21
2º Comandante	29	37,7%	3	20	1		24
Chefe da SRLF	23	29,9 %		6	8	6	20
Total	77	100%	24	26	9	6	65

Fonte: Elaboração Própria.

K.2. Caracterização sociodemográfica

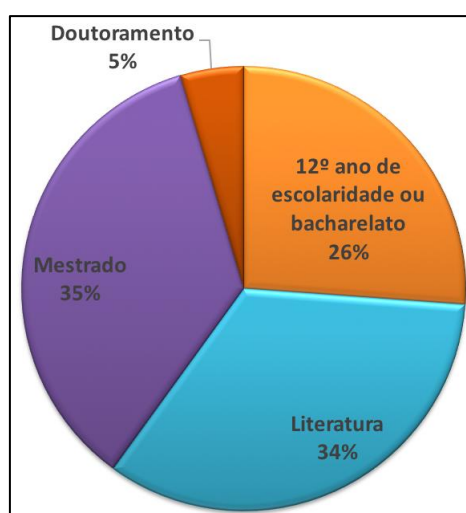


Gráfico n.º 5 - Habilitações literárias dos entrevistados.

Fonte: Elaboração Própria.



Gráfico n.º 6 - Formação base relacionada com CG.

Fonte: Elaboração Própria.



Gráfico n.º 7 - Frequência de cursos na área da CG.

Fonte: Elaboração Própria.

K.3. Análise da parte II e III

Tabela n.º 14 - Quadro cromático explicativo dos níveis de concordância das respostas dos inquiridos.

Valor	Perfil
6,00 – 6,49	Concordo Muito
5,50 – 5,99	Concordo com tendência a concordar muito
5,00 – 5,49	Concordo
4,50 – 4,99	Não concordo nem discordo com tendência a concordar
4,00 – 4,49	Não concordo nem discordo
3,50 – 3,99	Discordo

Fonte: Elaboração Própria.

K.3.1. Parte II - Análise SWOT



Gráfico n.º 8 - Perfil das questões da parte II do inquérito por questionário.

Fonte: SPSS.

K.3.1.1. Pontos fortes

6.1.

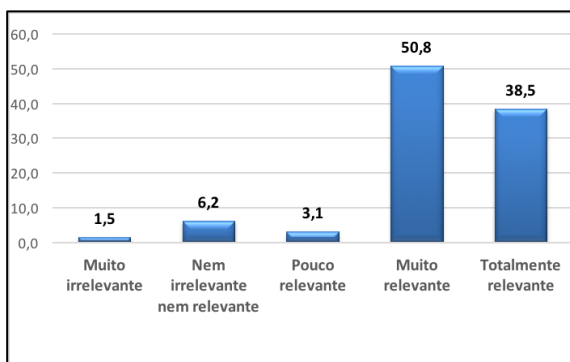


Gráfico n.º 9 - Frequências da questão n.º 6.1.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 15 - Informação da questão n.º 6.1.

	F _r	%
Máximo	2	
Mínimo	1	
Muito Irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem Relevante	4	6,2
Pouco Relevante	2	3,1
Muito Relevante	33	50,8
Totalmente Relevante	25	38,5

Fonte: Elaboração Própria.

6.2.

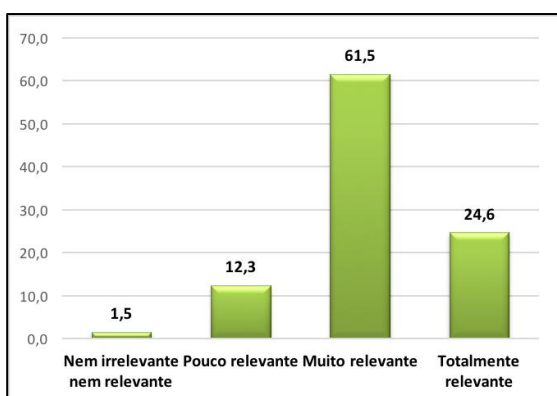


Gráfico n.º 10 - Frequências da questão n.º 6.2.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 16 - Informação da questão n.º 6.2.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	4	
Nem irrelevante nem relevante	1	1,5
Pouco relevante	8	12,3
Muito relevante	40	61,5
Totalmente relevante	16	24,6

Fonte: Elaboração Própria.

6.3.

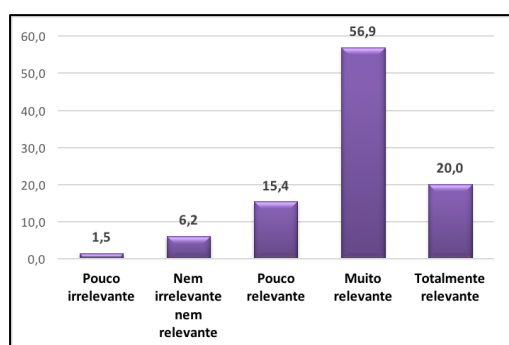


Gráfico n.º 11 - Frequências da questão n.º 6.3.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 17 - Informação da questão n.º 6.3.

	F _r	%
Máximo	3	
Mínimo	7	
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	4	6,2
Pouco relevante	10	15,4
Muito relevante	37	56,9
Totalmente relevante	13	20,0

Fonte: Elaboração Própria.

6.4.

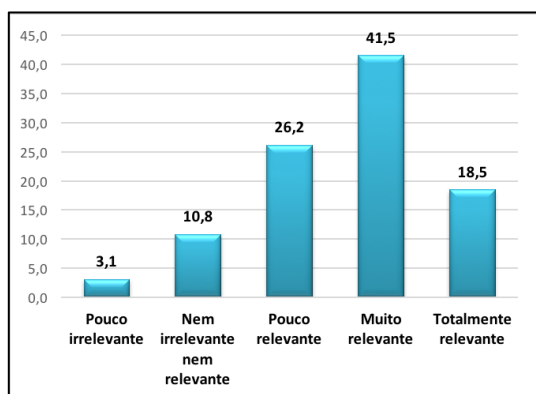


Gráfico n.º 12 - Frequências da questão n.º 6.4.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 18 - Informação da questão n.º 6.4.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	3	
Pouco irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	7	10,8
Pouco relevante	17	36,2
Muito relevante	27	41,5
Totalmente relevante	12	18,5

Fonte: Elaboração Própria.

6.5.

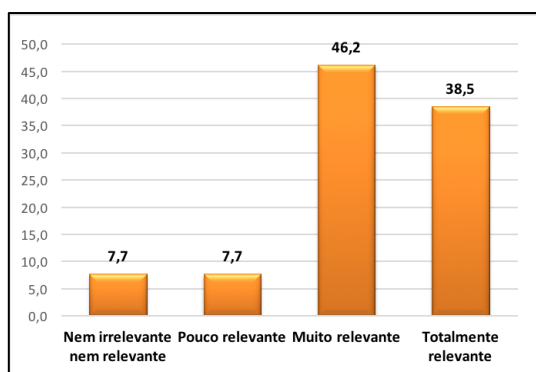


Gráfico n.º 13 - Frequências da questão n.º 6.5.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 19 - Informação da questão n.º 6.5.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	4	
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	5	7,7
Muito relevante	30	46,2
Totalmente relevante	25	38,5

Fonte: Elaboração Própria.

6.6.

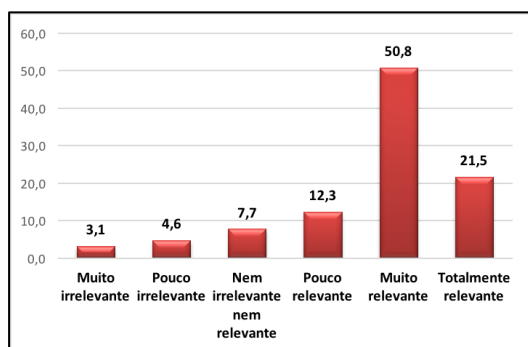


Gráfico n.º 14 - Frequências da questão n.º 6.6.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 20 - Informação da questão n.º 6.6.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	2	
Muito irrelevante	2	3,1
Pouco irrelevante	3	4,6
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	8	12,3
Muito relevante	33	50,8
Totalmente relevante	14	21,5

Fonte: Elaboração Própria.

6.7.

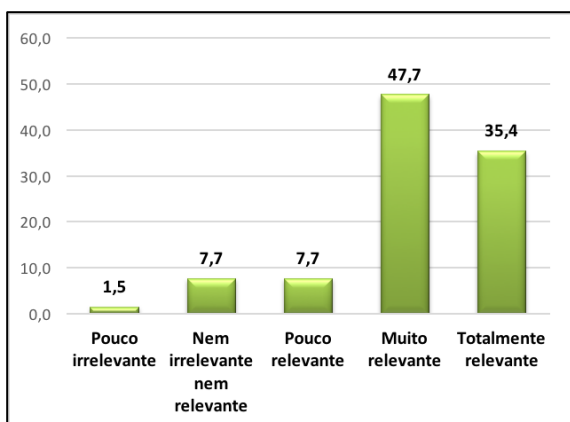


Gráfico n.º 15 - Frequências da questão n.º 6.7.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 21 - Informação da questão n.º 6.7.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	3	
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	5	7,7
Muito relevante	31	47,7
Totalmente relevante	23	35,4

Fonte: Elaboração Própria.

6.8.

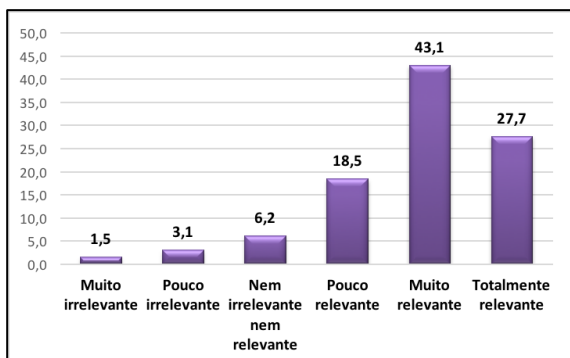


Gráfico n.º 16 - Frequências da questão n.º 6.8.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 22 - Informação da questão n.º 6.8.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	2	
Muito irrelevante	1	1,5
Pouco irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	4	6,2
Pouco relevante	12	18,5
Muito relevante	28	43,1
Totalmente relevante	18	27,7

Fonte: Elaboração Própria.

K.3.1.2. Pontos fracos

7.1.

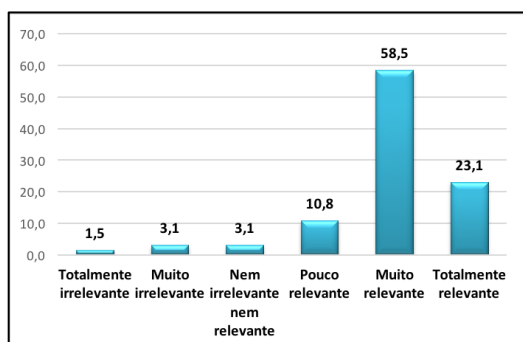


Gráfico n.º 17 - Frequências da questão n.º 7.1.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 23 - Informação da questão n.º 7.1.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Muito irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	2	3,1
Pouco relevante	7	10,8
Muito relevante	38	58,5
Totalmente relevante	15	23,1

Fonte: Elaboração Própria.

7.2.

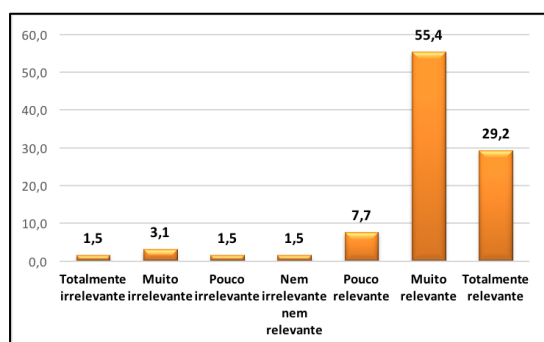


Gráfico n.º 18 - Frequências da questão n.º 7.2.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 24 - Informação da questão n.º 7.2.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Muito irrelevante	2	3,5
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	1	1,5
Pouco relevante	5	7,7
Muito relevante	36	55,4
Totalmente relevante	19	29,2

Fonte: Elaboração Própria.

7.3.

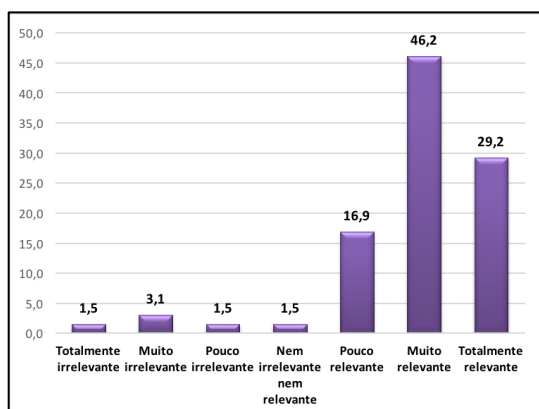


Gráfico n.º 19 - Frequências da questão n.º 7.3.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 25 - Informação da questão n.º 7.3.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Muito irrelevante	2	3,1
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	1	1,5
Pouco relevante	11	16,9
Muito relevante	30	46,2
Totalmente relevante	19	29,2

Fonte: Elaboração Própria.

7.4.

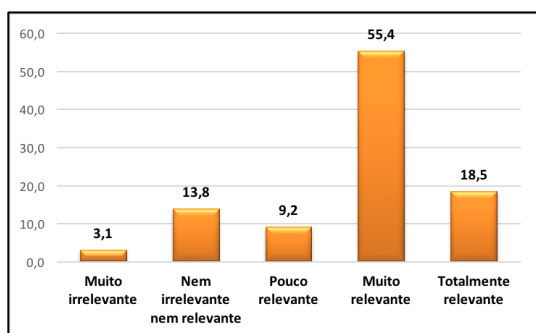


Gráfico n.º 20 - Frequências da questão n.º 7.4.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 26 - Informação da questão n.º 7.4.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	2	
Muito irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	6	13,8
Pouco relevante	9	9,2
Muito relevante	36	55,4
Totalmente relevante	12	18,5

Fonte: Elaboração Própria.

7.5.

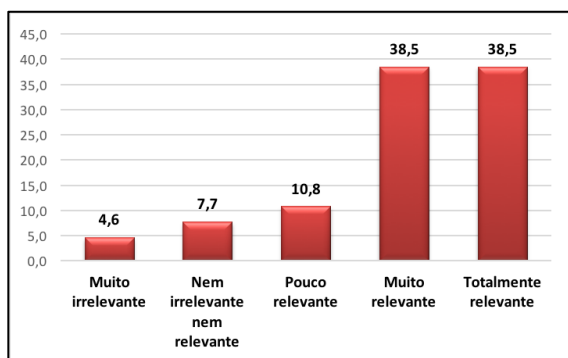


Gráfico n.º 21 - Frequências da questão n.º 7.5.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 27 - Informação da questão n.º 7.5.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	2	
Muito irrelevante	3	4,6
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	7	10,8
Muito relevante	25	38,5
Totalmente relevante	25	38,5

Fonte: Elaboração Própria.

7.6.

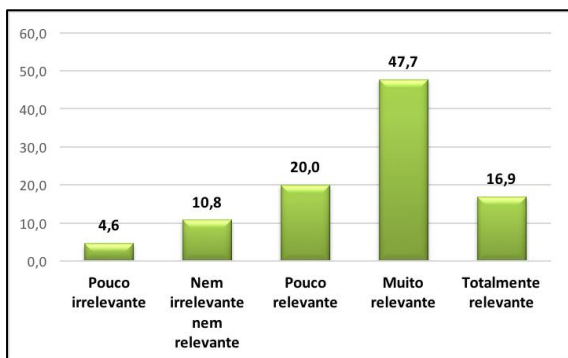


Gráfico n.º 22 - Frequências da questão n.º 7.6.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 28 - Informação da questão n.º 7.6.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	3	
Pouco irrelevante	3	4,6
Nem irrelevante nem relevante	7	10,8
Pouco relevante	13	20,0
Muito relevante	31	47,7
Totalmente relevante	11	16,9

Fonte: Elaboração Própria.

7.7.

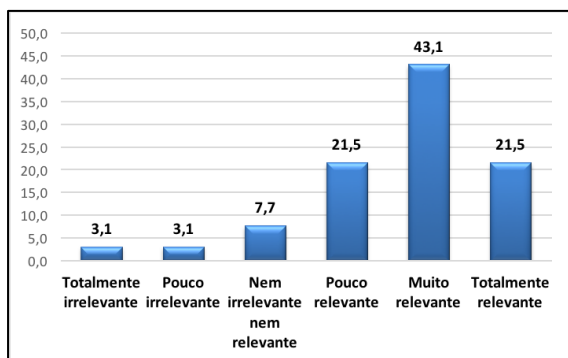


Gráfico n.º 23 - Frequências da questão n.º 7.7.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 29 - Informação da questão n.º 7.7.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	2	3,1
Pouco irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	14	21,5
Muito relevante	28	43,1
Totalmente relevante	14	21,5

Fonte: Elaboração Própria.

7.8.

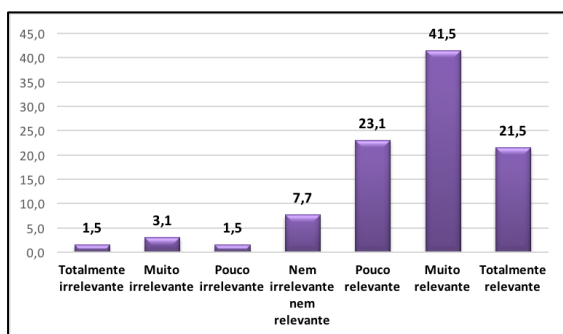


Gráfico n.º 24 - Frequências da questão n.º 7.8.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 30 - Informação da questão n.º 7.8.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Muito irrelevante	2	3,1
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	15	23,1
Muito relevante	27	41,5
Totalmente relevante	14	21,5

Fonte: Elaboração Própria.

K.3.1.3. Oportunidades

8.1.

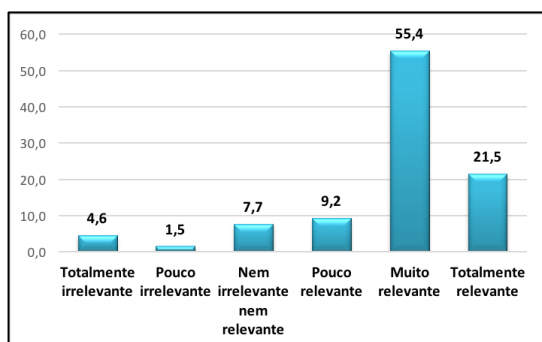


Gráfico n.º 25 - Frequências da questão n.º 8.1.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 31 - Informação da questão n.º 8.1.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	3	4,6
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	6	9,2
Muito relevante	36	55,4
Totalmente relevante	14	21,5

Fonte: Elaboração Própria.

8.2.

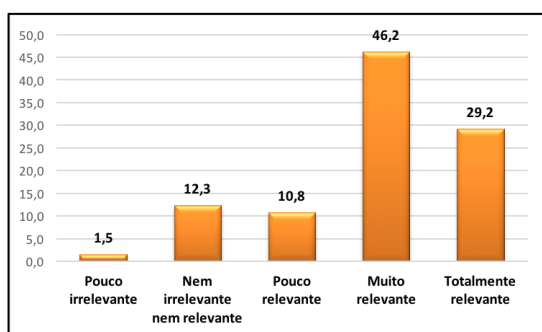


Gráfico n.º 26 - Frequências da questão n.º 8.2.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 32 - Informação da questão n.º 8.2.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	3	
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	8	12,3
Pouco relevante	7	10,2
Muito relevante	30	46,2
Totalmente relevante	19	29,2

Fonte: Elaboração Própria.

8.3.

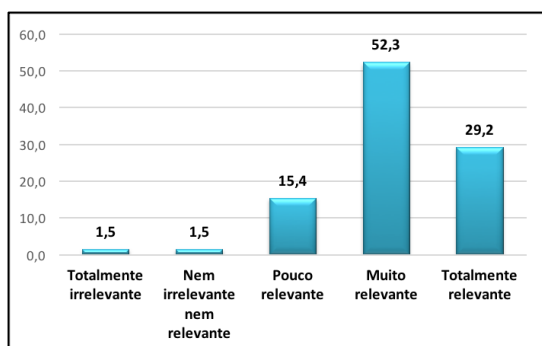


Gráfico n.º 27 - Frequências da questão n.º 8.3.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 33 - Informação da questão n.º 8.3.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	1	1,5
Pouco relevante	10	15,4
Muito relevante	34	52,3
Totalmente relevante	19	29,2

Fonte: Elaboração Própria.

8.4.

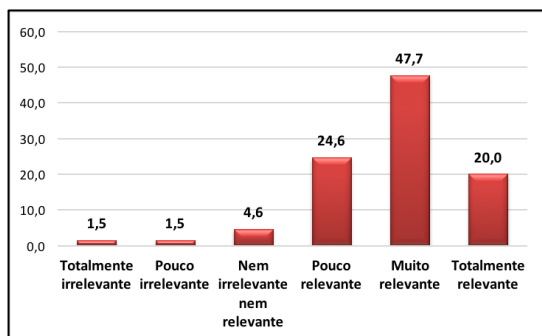


Gráfico n.º 28 - Frequências da questão n.º 8.4.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 34 - Informação da questão n.º 8.4.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	3	4,6
Pouco relevante	16	24,6
Muito relevante	31	47,7
Totalmente relevante	13	20,0

Fonte: Elaboração Própria.

8.5.

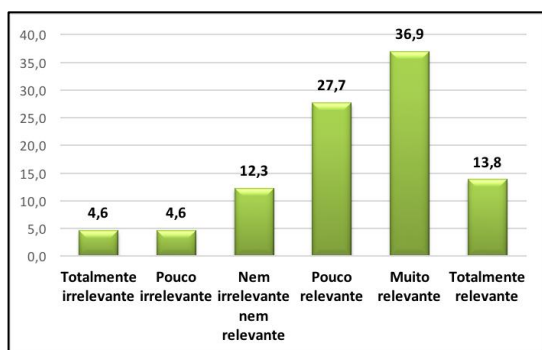


Gráfico n.º 29 - Frequências da questão n.º 8.5.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 35 - Informação da questão n.º 8.5.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	3	4,6
Pouco irrelevante	3	4,6
Nem irrelevante nem relevante	8	12,3
Pouco relevante	18	27,7
Muito relevante	24	36,9
Totalmente relevante	9	13,8

Fonte: Elaboração Própria.

8.6.

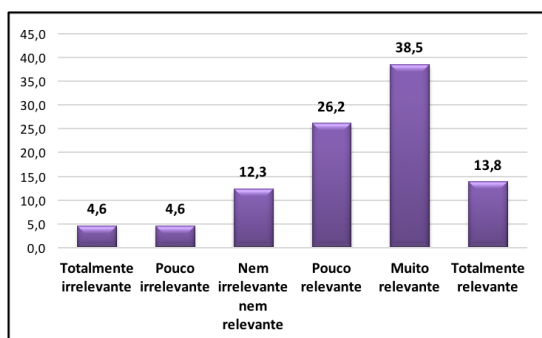


Gráfico n.º 30 - Frequências da questão n.º 8.6.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 36 - Informação da questão n.º 8.6.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	3	4,6
Pouco irrelevante	3	4,6
Nem irrelevante nem relevante	8	12,3
Pouco relevante	17	26,2
Muito relevante	23	38,5
Totalmente relevante	9	13,8

Fonte: Elaboração Própria.

8.7.

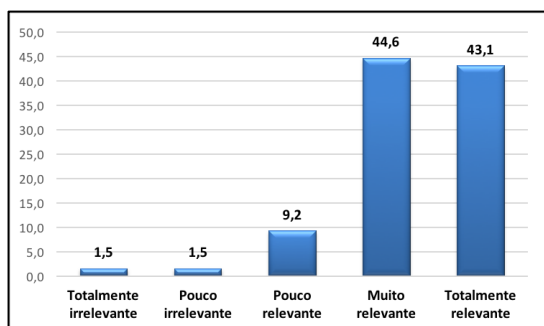


Gráfico n.º 31 - Frequências da questão n.º 8.7.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 37 - Informação da questão n.º 8.7.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Pouco irrelevante	1	1,5
Pouco relevante	6	9,2
Muito relevante	29	44,6
Totalmente relevante	28	43,1

Fonte: Elaboração Própria.

8.8.

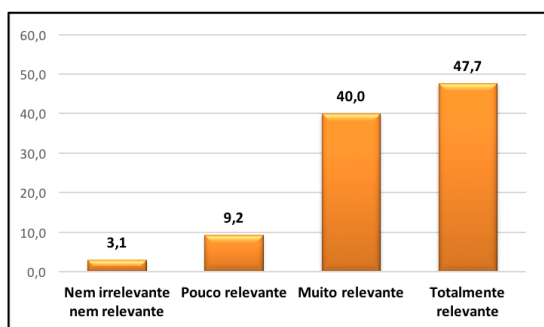


Gráfico n.º 32 - Frequências da questão n.º 8.8.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 38 - Informação da questão n.º 8.8.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	4	
Nem irrelevante nem relevante	2	3,1
Pouco relevante	6	9,2
Muito relevante	26	40,0
Totalmente relevante	31	47,7

Fonte: Elaboração Própria.

K.3.1.4. Ameaças

9.1.

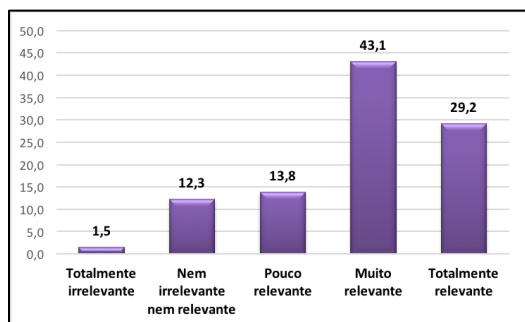


Gráfico n.º 33 - Frequências da questão n.º 9.1.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 39 - Informação da questão n.º 9.1.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	8	12,3
Pouco relevante	9	13,8
Muito relevante	28	43,1
Totalmente relevante	19	29,2

Fonte: Elaboração Própria.

9.2.

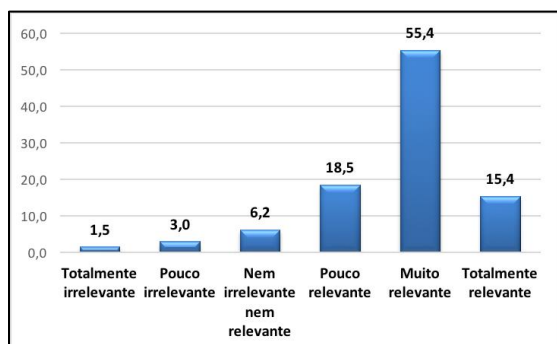


Gráfico n.º 34 - Frequências da questão n.º 9.2.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 40 - Informação da questão n.º 9.2.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Pouco irrelevante	2	3,0
Nem irrelevante nem relevante	4	6,2
Pouco relevante	12	18,5
Muito relevante	36	55,4
Totalmente relevante	10	15,4

Fonte: Elaboração Própria.

9.3.

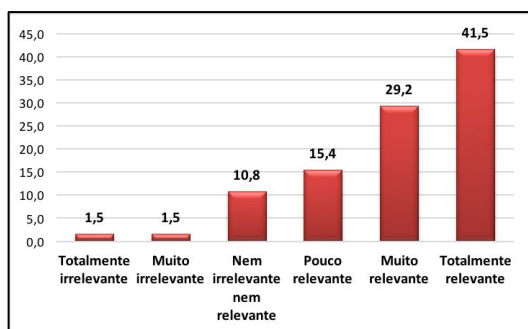


Gráfico n.º 35 - Frequências da questão n.º 9.3.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 41 - Informação da questão n.º 9.3.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Pouco irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	7	10,8
Pouco relevante	10	15,4
Muito relevante	19	29,2
Totalmente relevante	27	41,5

Fonte: Elaboração Própria.

9.4.

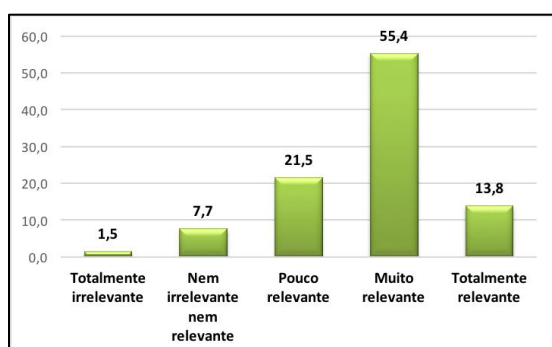


Gráfico n.º 36 - Frequências da questão n.º 9.4.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 42 - Informação da questão n.º 9.4.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	5	7,7
Pouco relevante	14	21,5
Muito relevante	36	55,4
Totalmente relevante	9	13,8

Fonte: Elaboração Própria.

9.5.

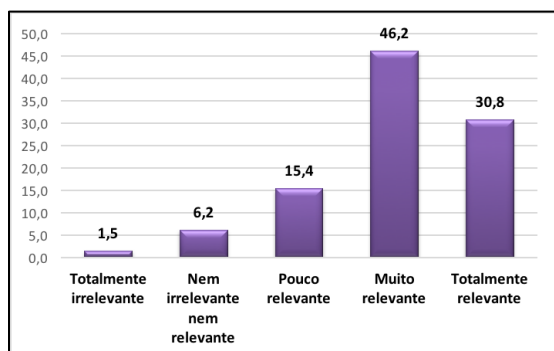


Gráfico n.º 37 - Frequências da questão n.º 9.5.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 43 - Informação da questão n.º 9.5.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Nem irrelevante nem relevante	4	6,2
Pouco relevante	10	15,4
Muito relevante	30	46,2
Totalmente relevante	20	30,8

Fonte: Elaboração Própria.

9.6.

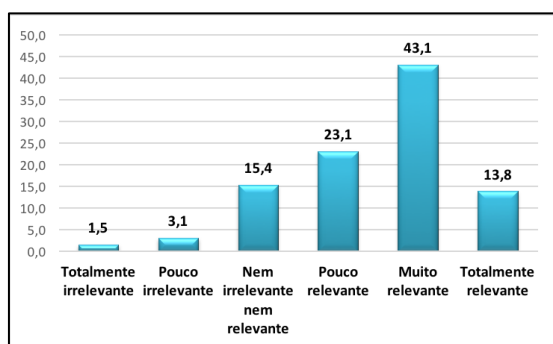


Gráfico n.º 38 - Frequências da questão n.º 9.6.

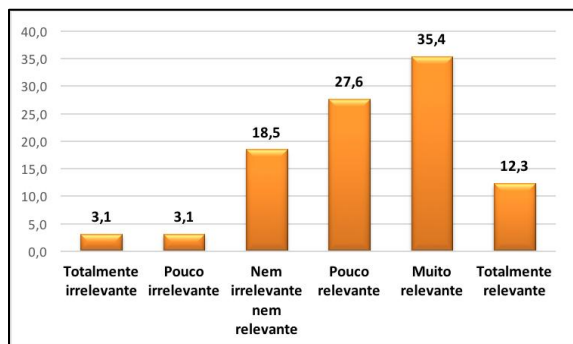
Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 44 - Informação da questão n.º 9.6.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	1	1,5
Pouco irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	10	15,4
Pouco relevante	15	23,1
Muito relevante	28	43,1
Totalmente relevante	9	13,8

Fonte: Elaboração Própria.

9.7.



Frequências da questão n.º 9.7.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 45 - Informação da questão n.º 9.7.

	F _r	%
Máximo	6	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	2	3,1
Pouco irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	12	18,5
Pouco relevante	18	27,6
Muito relevante	23	35,4
Totalmente relevante	8	12,3

Fonte: Elaboração Própria.

9.8

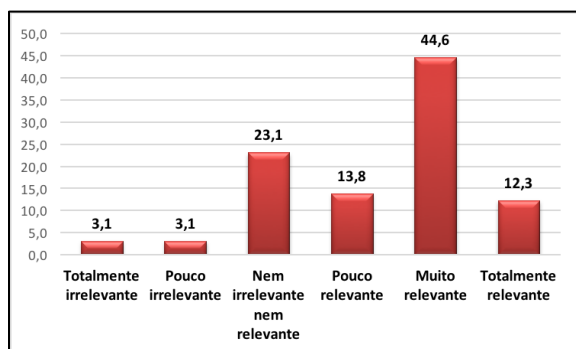


Gráfico n.º 39 - Frequências da questão n.º 9.8.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 46 - Informação da questão n.º 9.8.

	F _r	%
Máximo	7	
Mínimo	1	
Totalmente irrelevante	2	3,1
Pouco irrelevante	2	3,1
Nem irrelevante nem relevante	15	23,1
Pouco relevante	9	13,8
Muito relevante	29	44,6
Totalmente relevante	8	12,3

Fonte: Elaboração Própria.

K.3.2. Parte III – Fatores Críticos de Sucesso (FCS)

Tabela n.º 47 - Informação da questão n.º 10.

Questão n.º 10 – Potenciais FCS externos										
FCS	Escala de Satisfação					Escala de Relevância				
	μ	Moda	σ	Min.	Máx.	μ	Moda	σ	Min	Máx
10.1. Apoio da eSPap	3,83	3	1,25	1	6	5,45	6	1,20	2	7
10.2. Subordinação aos normativos legais	4,88	5	1,36	1	7	5,74	6	1,09	2	7
10.3. Benchmarking	3,86	4	1,07	1	6	5,00	5	1,17	1	7
10.4. Cooperação e comunicação	4,20	5	1,34	2	7	5,58	6	1,14	2	7
10.5. Objetivos definidos e metas claras	4,35	5	1,36	1	7	5,75	6	1,28	2	7
10.6. Reconhecimento da mais valia da informação de gestão ao nível dos Stakeholders.	4,35	4	1,26	1	7	5,25	5	1,12	2	7

Fonte: Elaboração própria.

Tabela n.º 48 - Informação da questão n.º 11.

Questão n.º 11 – Potenciais FCS Internos										
FCS	Escala de Satisfação					Escala de Relevância				
	μ	Moda	σ	Min.	Máx.	μ	Moda	σ	Min	Máx
11.1. Reengenharia de processos	3,88	5	1,36	1	7	5,88	6	1,10	1	7
11.2. Formação e treino dos colaboradores	3,89	5	1,43	1	7	6,09	6	0,88	2	7
11.3. Seleção cuidada da metodologia de desenvolvimento da CG	4,38	5	0,98	2	6	5,78	6	1,04	2	7
11.4. Apoio das chefias e comunicação.	4,18	5	1,30	1	6	6,08	6	0,89	2	7
11.5. Definição de indicadores relativos ao sistema de CG	4,23	5	1,10	1	6	5,91	6	0,98	2	7
11.6. Interoperabilidade dos SI e partilha de informação	3,52	3	1,62	1	7	6,12	6	0,98	2	7

Fonte: Elaboração própria.

10.2.

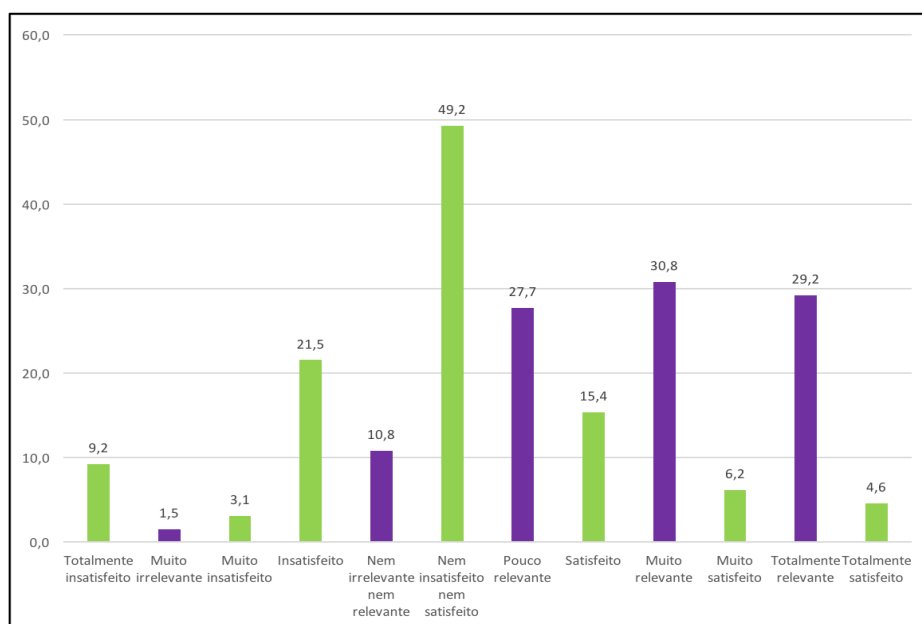


Gráfico n.º 40 - Frequências da questão n.º 10.2.

Fonte: Elaboração Própria.

10.4.

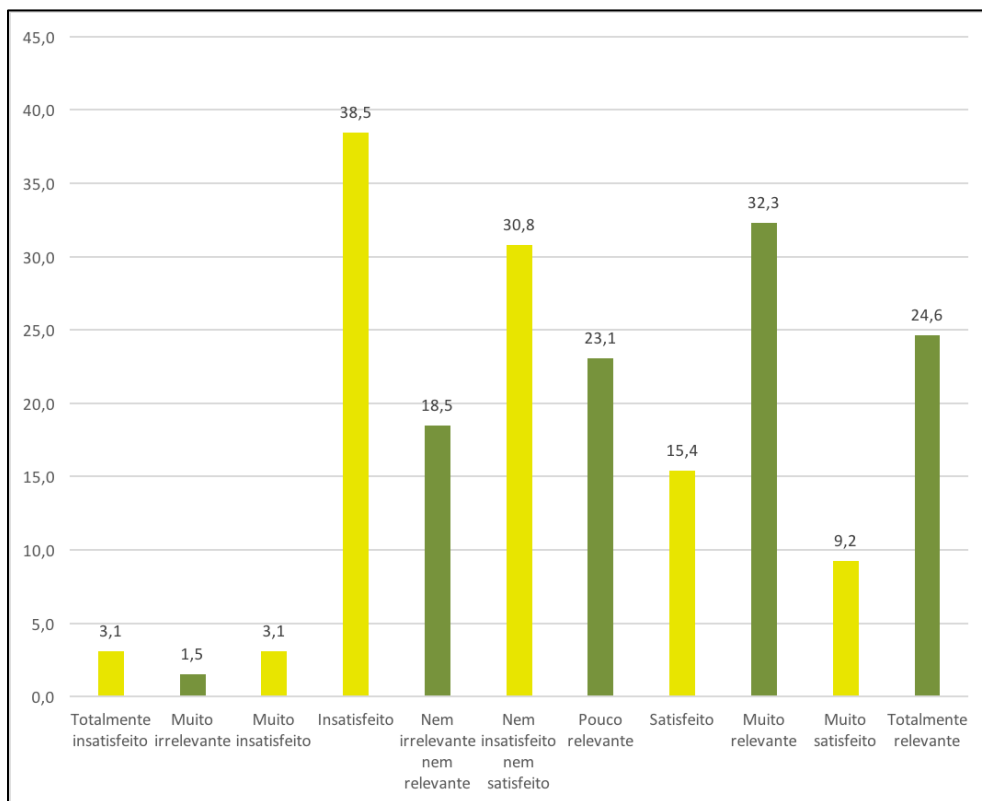


Gráfico n.º 41 - Frequências da questão n.º 10.4.

Fonte: Elaboração Própria.

10.5.

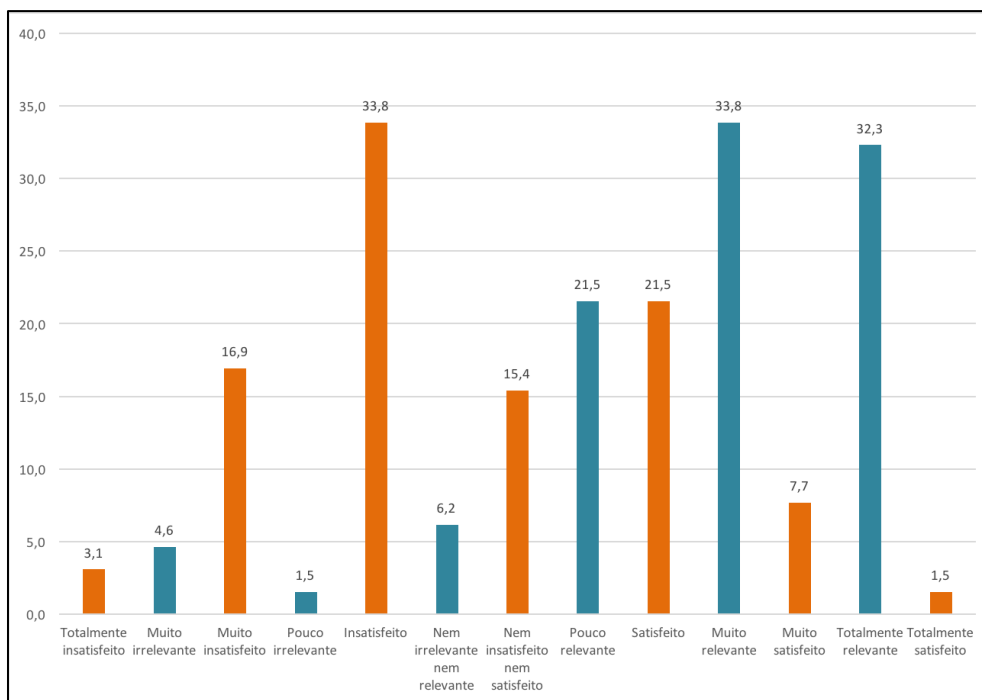


Gráfico n.º 42 - Frequências da questão n.º 10.5.

Fonte: Elaboração Própria.

11.2.

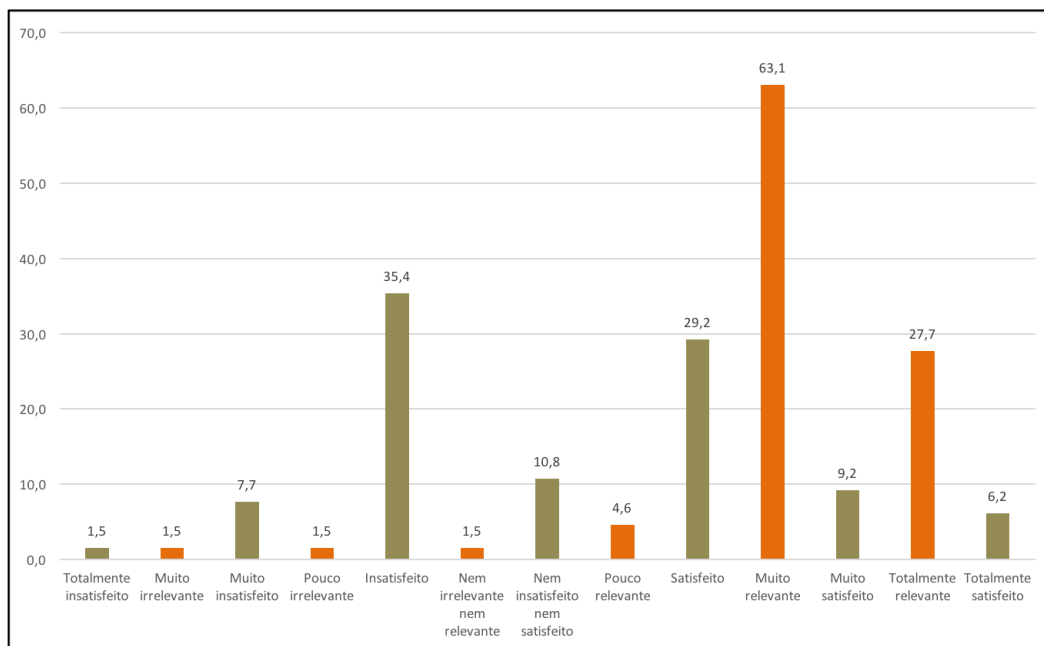


Gráfico n.º 43 - Frequências da questão n.º 11.2.

Fonte: Elaboração Própria.

11.4.

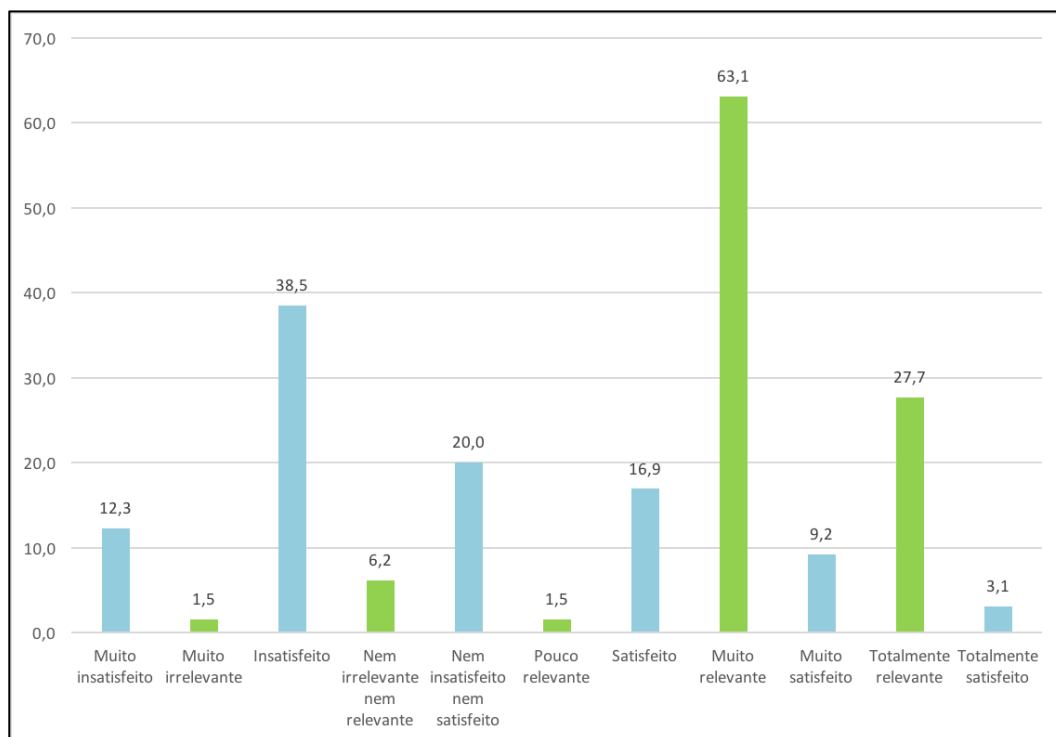


Gráfico n.º 44 - Frequências da questão n.º 11.4.

Fonte: Elaboração Própria.

11.6.

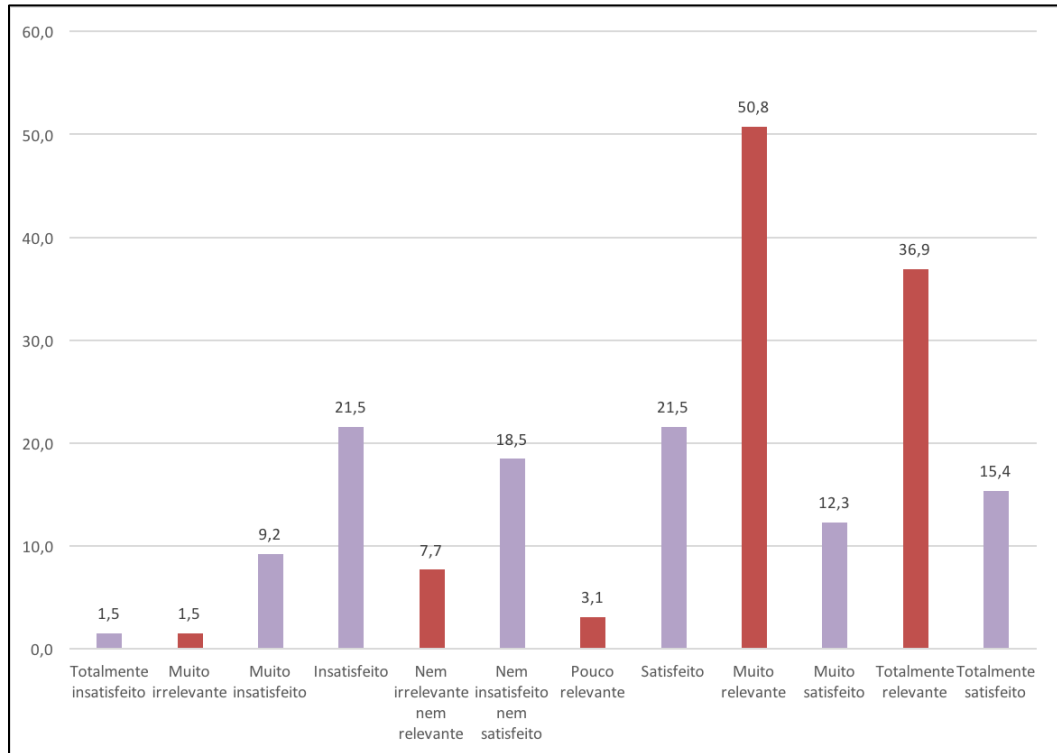


Gráfico n.º 45 - Frequências da questão n.º 10.6.

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE L - *ALPHA DE CRONBACH*

Tabela n.º 49 - Dados considerados na análise do inquérito por questionário.

Dados	N.º	%
Válidos	65	100,0
Excluídos	0	0,0
Total	65	100,0

Fonte: SPSS.

Tabela n.º 50 - *Alpha de Cronbach.*

<i>Alpha de Cronbach (α)</i>	Número de Itens
0,897	56

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE M - ANÁLISE FINAL

Pontos Fortes		Pontos Fracos	
S₁	Informação e monitorização dos custos com grandes despesas;	W₅	Informação comparativa no GeRFiP entre o orçamento planeado e o executado.
S₅	Controlo da execução material e financeira dos contratos aquisitivos;	W₂	Articulação entre a área logística e a financeira;
S₂	Informação detalhada sobre os custos e receitas de determinada unidade orgânica, permitindo análise comparativa.	W₃	Compatibilidade nos sistemas de informação utilizados na GNR (ex.: incapacidade de alocar custos com pessoal às atividades).
O₃	Identificação e informação sobre custo dos bens e serviços prestados;	T₅	Grande leque de legislação muitas vezes de difícil conciliação (ex.: contratação pública vs legislação orçamental);
O₇	Construção de rácios importantes para a fundamentação de propostas junto da tutela;	T₃	Dependência técnica da eSPap: necessidade de recorrer à eSPap para realizar alterações dos dados-mestre analíticos do GeRFiP e da estrutura de dados;
O₈	Permitir a responsabilização Financeira.	T₁	Fortes restrições orçamentais originando escassez de recursos;
Oportunidades		Ameaças	

Figura n.º 18 - Análise SWOT final.

Fonte: Elaboração Própria.

Tabela n.º 51 - FCS finais.

FCS	
Externos	Internos
Objetivos definidos e metas claras;	Interoperabilidade dos SI e partilha de informação;
Cooperação e comunicação entre as entidades da qual a GNR depende;	Formação e treino dos colaboradores relativamente aos conceitos e metodologias
Subordinação aos normativos legais.	Apoio das chefias e comunicação entre os níveis de responsabilidade.

Fonte: Elaboração Própria.

APÊNDICE N - ESTRUTURA DA INVESTIGAÇÃO

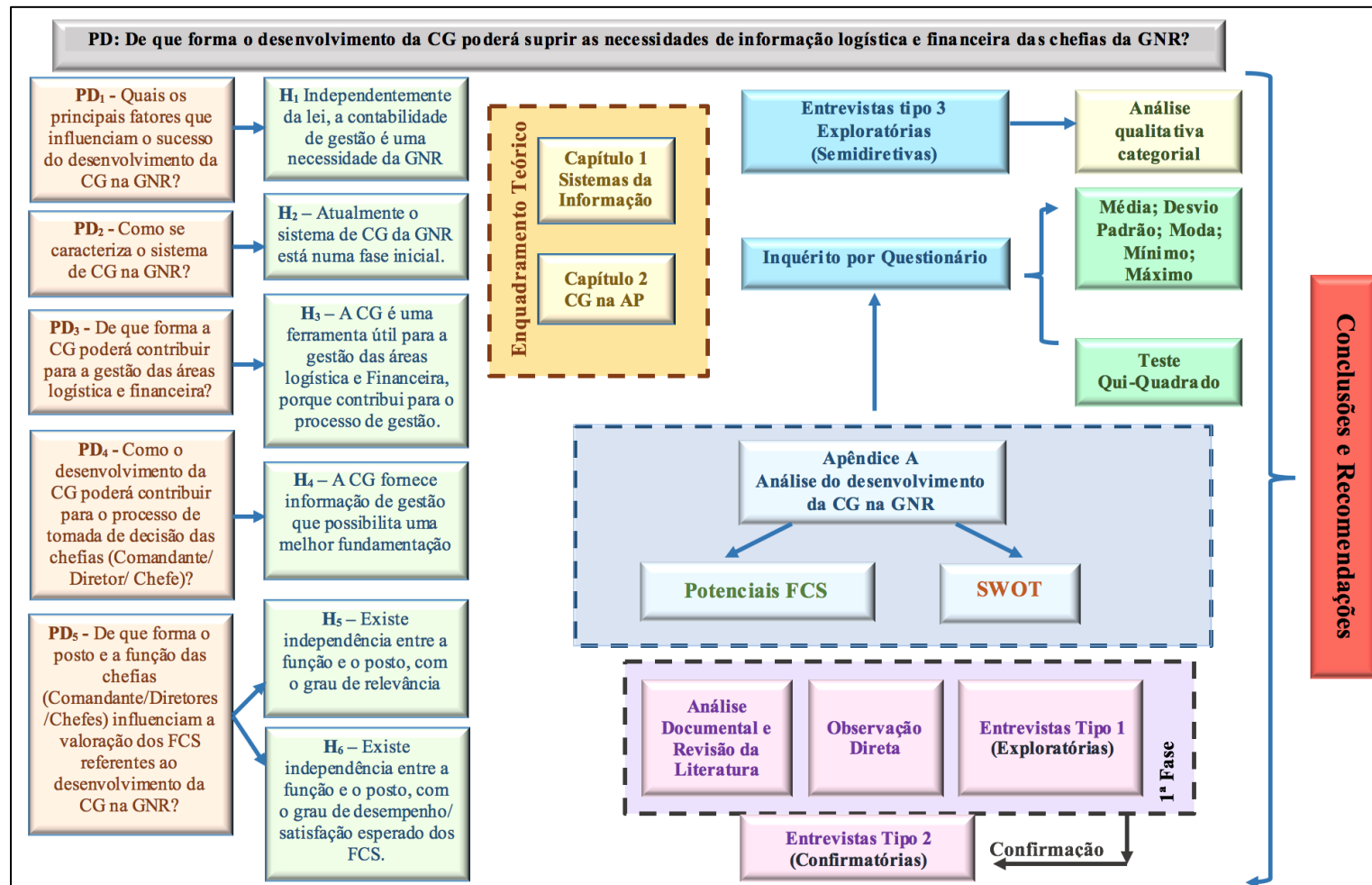


Figura n.º 19 - Estrutura da investigação.

ANEXO A - NÍVEIS DO CONHECIMENTO

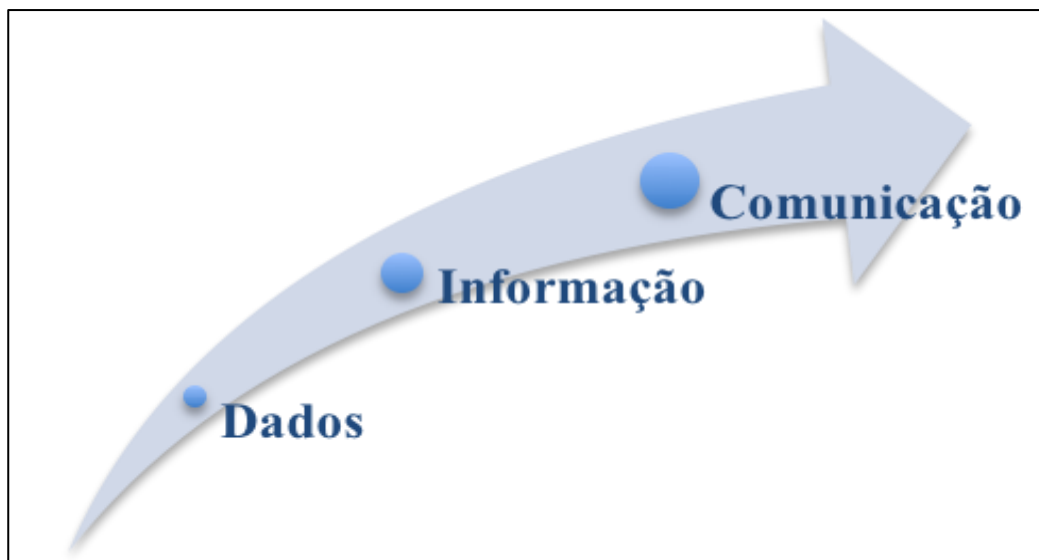


Figura n.º 20 - Níveis de conhecimento.

Fonte: Gouveia & Ranito (2004).

ANEXO B - PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA

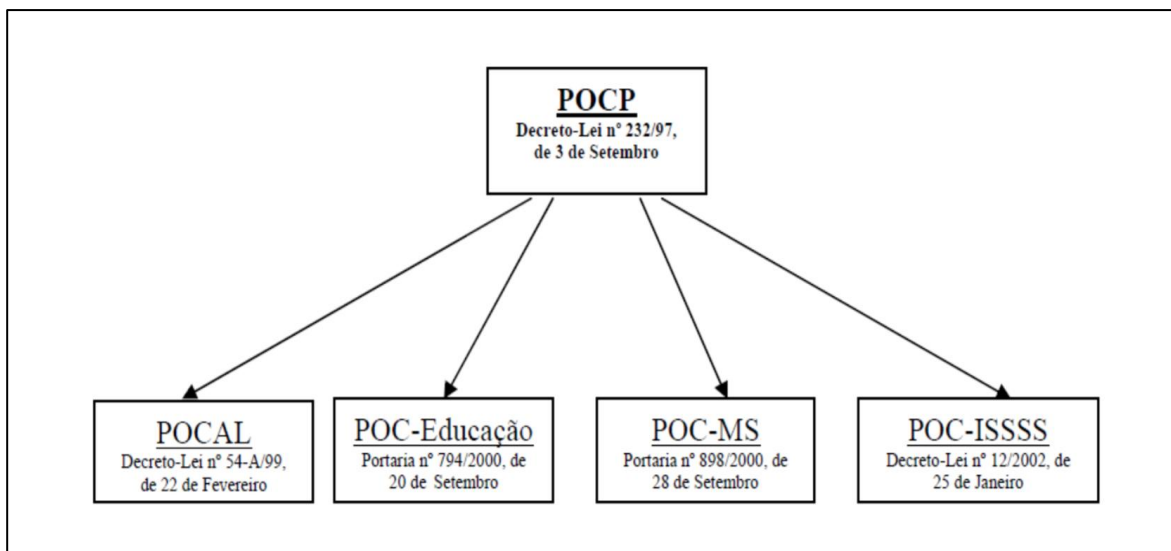


Figura n.º 21 - POCP e os planos sectoriais.

Fonte: Silva (2011, p. 25).

ANEXO C - CICLO DE PLANEAMENTO E CONTROLO

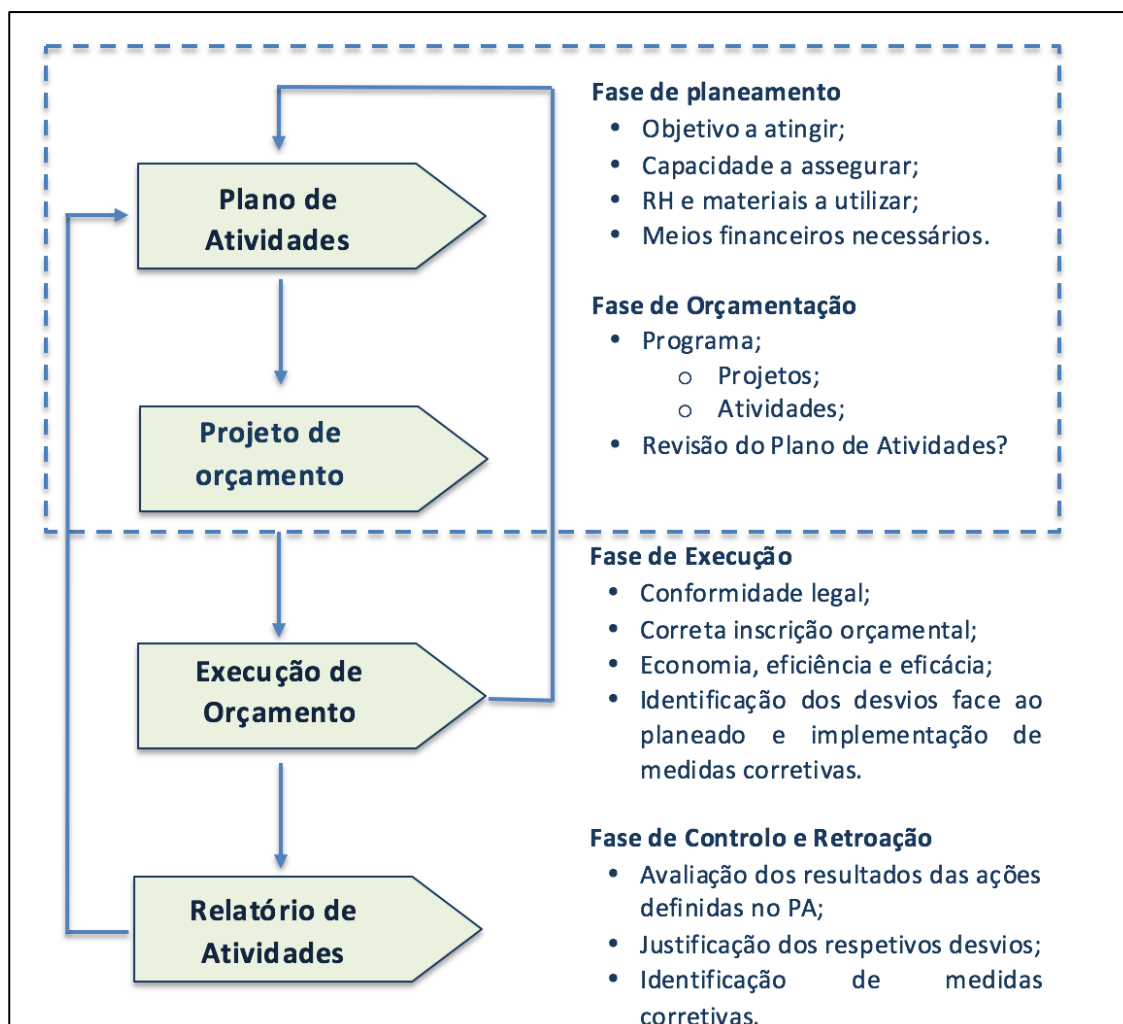


Figura n.º 22 - Ciclo de planeamento e controlo em Portugal.

Fonte: Pinto, Santos, & Melo (2013, p. 275).

ANEXO D - REFERENCIAL DE VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES

Tabela n.º 52 - Referencial de verificação das hipóteses.

Valor da variável (χ)	Hipótese
$\chi = 100 \%$	Totalmente verificada
$80\% \leq \chi < 100 \%$	Verificada
$50\% \leq \chi < 80 \%$	Parcialmente verificada
$0\% \leq \chi < 50 \%$	Não verificada
$\chi = 0 \%$	Totalmente não verificada

Fonte: Sarmiento (2013, p. 15)