



ACADEMIA MILITAR

O desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Ivan de Sousa Mendes

Orientador: Tenente-Coronel (Doutor) de Administração Militar Artur Saraiva

Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Gonçalves

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

Dissertação de Mestrado

Lisboa, junho de 2022



ACADEMIA MILITAR

O desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Ivan de Sousa Mendes

Orientador: Tenente-Coronel (Doutor) de Administração Militar Artur Saraiva

Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Gonçalves

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

Dissertação de Mestrado

Lisboa, junho de 2022

EPÍGRAFE

“Não há nada tão inútil do que fazer com grande eficiência algo
que nunca deveria ter sido feito.”
(Peter Drucker)

DEDICATÓRIA

À minha família, à minha namorada, aos meus amigos,
As pessoas mais importantes da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Um “obrigado” deve ser dito sempre que se justifique, devendo este ser reforçado em situações extraordinárias. Assim, quero agradecer a todos os que, de alguma forma, contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho de investigação.

Primeiramente, quero agradecer, de forma particular, ao meu Orientador, Tenente-Coronel Artur Saraiva, por todo o apoio prestado, de forma ativa, na realização do trabalho de investigação, bem como pela prontidão em aceitar o meu pedido de orientação. Seguidamente, dirijo um agradecimento igualmente especial ao meu Coorientador, Capitão Luís Gonçalves, por ter aceitado prontamente o meu pedido e por permitir fazer um paralelismo entre a teoria e a realidade da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana.

Devo também um “obrigado” a todos os entrevistados que despenderam de parte do seu tempo para colaborar na investigação, enriquecendo a qualidade da mesma com os seus contributos.

Aos meus amigos de Évora, que fazem parte da minha vida ainda antes do meu ingresso na Academia Militar, por sempre me terem apoiado, em especial nos últimos cinco anos, cujo convívio presencial ficou limitado a fins de semana e períodos de férias.

Ao XXVII Curso de Formação de Oficiais da Guarda Nacional Republicana, que permaneceu unido e soube ultrapassar todas as adversidades ao longo do percurso na Academia Militar.

À minha família, em particular aos meus pais e à minha namorada, por todo o apoio que me deram ao longo da minha vida. O apoio familiar foi um pilar importante para me motivar no esforço de alcançar os meus objetivos.

Em suma, a todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desta investigação, deixo o meu mais sentido agradecimento.

O meu sincero obrigado,
Ivan Mendes

RESUMO

A contabilidade de gestão é uma área da contabilidade que tem evoluído nos últimos anos, fruto da competitividade organizacional cada vez maior, que procura medidas de eficiência, economia e eficácia, com o propósito de reduzir os custos e criar valor para as organizações. Apesar desta área estar maioritariamente implementada no setor privado, facto é que, resultante da sua importância enquanto ferramenta de apoio à tomada de decisão, a contabilidade de gestão tem suscitado o interesse académico e organizacional para a sua implementação nas diversas entidades do setor público, de modo a serem utilizados os recursos públicos de forma mais eficiente.

Como tal, a presente investigação tem como objetivo principal implementar medidas que fomentem o desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana, de acordo com o previsto na Norma de Contabilidade Pública 27 e demais pressupostos legais. Assim, através da utilização do raciocínio dedutivo, recorreu-se ao método misto, onde se realizaram entrevistas a entidades internas e externas à Guarda Nacional Republicana e um inquérito por questionário à chefia das Secções de Recursos Logísticos e Financeiros de todas as Unidades, Comandos e Órgãos da Guarda Nacional Republicana.

Os resultados obtidos através da triangulação dos dados, indicam que a Guarda Nacional Republicana enfrenta grandes condicionantes ao desenvolvimento da contabilidade de gestão, com especial foco na falta de interoperabilidade entre as plataformas informáticas utilizadas e na falta de formação dos próprios militares na área contabilística e no domínio das próprias aplicações informáticas.

Assim, foi sugerido um conjunto de medidas que permitem resolver as condicionantes suprarreferidas, de modo a permitir a operabilidade da aplicação informática de Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado com as demais, dado que a utilização desta resulta de uma imposição legal. Quanto à formação, as medidas mais importantes devem passar pela especialização dos militares do serviço de Administração Militar nas diversas áreas administrativas, aquando da realização dos cursos de promoção.

Palavras-Chave: Contabilidade de gestão; Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado; Guarda Nacional Republicana; Norma de Contabilidade Pública 27; Tomada de decisão.

ABSTRACT

Management accounting is an area of accounting that has evolved in recent years, as a result of the increasing organisational competitiveness, which seeks efficiency, economy and effectiveness measures with the purpose of reducing costs and creating value for organisations. Although this area is mostly implemented in the private sector, the fact is that, because of its importance as a support tool for decision-making, management accounting has raised academic and organisational interest for its implementation in the various public sector entities, so that public resources can be used more efficiently.

In that order, the main objective of this research is to implement measures that foster the development of management accounting in the Guarda Nacional Republicana, in accordance with the Public Accounting Standard 27 and other legal assumptions. Thus, through the use of the deductive method, the mixed method was used, where interviews were conducted with internal and external entities to the Guarda Nacional Republicana and a questionnaire survey was conducted with the heads of the Logistics and Financial Resources Sections of all Units, Commands and Bodies of the Guarda Nacional Republicana.

The results obtained through data triangulation indicate that the Guarda Nacional Republicana faces major constraints to the development of management accounting, with special focus on the lack of interoperability between the software platforms used and the lack of training of the military themselves in the accounting area and in mastering the software applications themselves.

Thus, a set of measures have been suggested to solve the above-mentioned constraints, in order to allow the operability of the computer application Financial Resource Management in Shared Mode with the others, given that its use results from a legal imposition. As for training, the most important measures must include the specialization of military personnel from the Military Administration service in the various administrative areas, when promotion courses are held.

Keywords: Management accounting; Financial Resource Management in Shared Mode; Guarda Nacional Republicana; Public Accounting Standard 27; Decision-making.

ÍNDICE GERAL

EPÍGRAFE	i
DEDICATÓRIA	ii
AGRADECIMENTOS	iii
RESUMO	iv
ABSTRACT	v
ÍNDICE DE FIGURAS	viii
ÍNDICE DE TABELAS	ix
ÍNDICE DE QUADROS	x
LISTA DE APÊNDICES	xi
LISTA DE ANEXOS	xiii
INTRODUÇÃO	1
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	5
CAPÍTULO 1 – CONCEITO E APLICABILIDADE DA CONTABILIDADE DE GESTÃO	5
1.1. Contabilidade de gestão: definição e técnicas de aplicação	5
1.2. A contabilidade de gestão no Setor Público	7
1.3. A orçamentação por programas em Portugal	8
1.4. A contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana	11
CAPÍTULO 2 – A NORMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA 27	14
2.1. Evolução da contabilidade pública em Portugal: do POCP para o SNC-AP	14
2.2. Enquadramento da Norma de Contabilidade Pública 27	15
2.3. O método de custeio baseado em atividades	18
2.4. Implementação e aplicação da Norma de Contabilidade Pública 27 no setor público português e principais limitações	20
PARTE II – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E TRABALHO DE CAMPO ..	23
CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS	23
3.1. Definição das questões e objetivos da investigação	23
3.2. Estratégia de investigação e desenho de pesquisa	24
3.3. Técnicas, procedimentos e meios utilizados para o tratamento de dados	26
3.3.1. Entrevistas	27
3.3.2. Inquérito por Questionário	29

CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .	31
4.1. Análise do inquérito por questionário	31
4.2. Procedimentos iniciais para a aplicação de um sistema de contabilidade de gestão	38
4.3. Aplicação da contabilidade de gestão.....	40
4.4. Desafios à implementação e desenvolvimento de um adequado sistema de contabilidade de gestão	44
CONCLUSÕES	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56
APÊNDICES	I
ANEXOS	XLIX

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Estrutura da Dissertação de Mestrado.....	4
Figura 2. Fluxograma demonstrativo do funcionamento da classe 9.	VI
Figura 3. Unidades que responderam ao inquérito por questionário.....	XXXVII

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1. Distribuição dos inquiridos por posto e por arma/serviço.	31
Tabela 2. Efetivo das SRLF's.	32
Tabela 3. Tabulação cruzada entre a PQ9 e a PQ11.....	33
Tabela 4. Datas para a implementação da orçamentação por programas em Portugal.	II
Tabela 5. Parte II do inquérito por questionário aos chefes das SRLF's/Repartições.	XXXVI
Tabela 6. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ8.....	XXXVIII
Tabela 7. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ19.....	XXXIX
Tabela 8. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ21.....	XXXIX
Tabela 9. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ23.....	XXXIX
Tabela 10. Respostas à Parte II do inquérito por questionário.	XL

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1. Princípios para a prática da contabilidade de gestão.	6
Quadro 2. Avaliação da OCDE ao processo orçamental português.	9
Quadro 3: Características qualitativas da informação produzida pela CG.	16
Quadro 4. Sistemas de custeio.	18
Quadro 5. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema ABC nas organizações	19
Quadro 6. Definição dos objetivos e das questões da investigação.	24
Quadro 7. Estrutura metodológica da investigação.	25
Quadro 8. Técnicas de contabilidade de gestão.	I
Quadro 9. Principais diferenças entre o POCP e o SNC-AP.	III
Quadro 10. Diferenças entre "contabilidade analítica", "contabilidade de custos" e "contabilidade de gestão".	IV
Quadro 11. Tipos de custo identificados pela NCP 27.	V
Quadro 12. Análise à entrevista com a Chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades da Câmara Municipal de Cascais.	VII
Quadro 13. Análise à entrevista com a Diretora da Direção de Serviços Partilhados de Finanças da ESPAP.	X
Quadro 14. Análise às entrevistas estruturadas ao Chefe da Divisão de Contabilidade da GNR e Órgão semelhantes do Exército, Força Aérea, Marinha e PSP.	XII
Quadro 15. Análise das entrevistas estruturadas ao Comandante do CARI e Diretor do DRF.	XX
Quadro 16. Análise da entrevista com o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão da GNR.	XXV
Quadro 17. Características das entrevistas.	XXVIII
Quadro 18. Parte I do inquérito por questionário aos chefes das SRLF's/Repartições.	XXXII
Quadro 19. Propostas dos entrevistados para o início do processo de implementação da CG na GNR.	XLI
Quadro 20. Estado da arte da aplicação da CG nas organizações dos entrevistados.	XLII

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A - TÉCNICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO.....	I
APÊNDICE B - DATAS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA ORÇAMENTAÇÃO POR PROGRAMAS EM PORTUGAL	II
APÊNDICE C - PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE O POCP E O SNC-AP.....	III
APÊNDICE D - DIFERENÇAS ENTRE "CONTABILIDADE ANALÍTICA", "CONTABILIDADE DE CUSTOS" E "CONTABILIDADE DE GESTÃO"	IV
APÊNDICE E - TIPOS DE CUSTO IDENTIFICADOS PELA NCP 27.....	V
APÊNDICE F - FUNCIONAMENTO DA CLASSE 9 SEGUNDO O COMITÉ DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA.....	VI
APÊNDICE G - ANÁLISE À ENTREVISTA COM A CHEFE DA DIVISÃO DE CONTABILIDADE, CONTROLO E DISPONIBILIDADES DA CÂMARA MUNICIPAL DE CASCAIS	VII
APÊNDICE H – ANÁLISE À ENTREVISTA COM A DIRETORA DA DIREÇÃO DE SERVIÇOS PARTILHADOS DE FINANÇAS DA ESPAP	X
APÊNDICE I – ANÁLISE ÀS ENTREVISTAS ESTRUTURADAS AO CHEFE DA DIVISÃO DE CONTABILIDADE DA GNR E ÓRGÃOS SEMELHANTES DO EXÉRCITO, FORÇA AÉREA, MARINHA E PSP	XII
APÊNDICE J - ANÁLISE DAS ENTREVISTAS ESTRUTURADAS AO COMANDANTE DO CARI E DIRETOR DO DRF	XX
APÊNDICE K - ANÁLISE DA ENTREVISTA COM O CHEFE DA REPARTIÇÃO DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DA GNR	XXV
APÊNDICE L - CARACTERÍSTICAS DAS ENTREVISTAS	XXVIII
APÊNDICE M - CARTA DE APRESENTAÇÃO	XXX
APÊNDICE N – INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	XXXII
APÊNDICE O - UNIDADES QUE RESPONDERAM AO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO	XXXVII
APÊNDICE P - TABULAÇÃO CRUZADA ENTRE A PQ3 E A PQ8	XXXVIII
APÊNDICE Q - TABULAÇÃO CRUZADA ENTRE A PQ3 E AS PQ19, PQ21 E PQ23	XXXIX
APÊNDICE R - RESPOSTAS À PARTE II DO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO .	XL

APÊNDICE S - PROPOSTAS DOS ENTREVISTADOS PARA O INÍCIO DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA CG NA GNR.....	XLI
APÊNDICE T - ESTADO DA ARTE DA APLICAÇÃO DA CG NAS ORGANIZAÇÕES DOS ENTREVISTADOS	XLII
APÊNDICE U - MEDIDAS DE IMPLEMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA.....	XLV

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A - PLANO DE CONTAS DA CLASSE 9 PROPOSTO PELO COMITÉ DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2017).....	L
--	---

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

ABC	Custeio baseado em atividades
Art.º	Artigo
CARI	Comando da Administração dos Recursos Internos
CG	Contabilidade de gestão
CTer	Comando Territorial
DGO	Direção Geral do Orçamento
DL	Decreto-Lei
DRF	Departamento de Recursos Financeiros
DRH	Departamento de Recursos Humanos
DRL	Direção de Recursos Logísticos
ESPAP	Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública
EVA	Valor Económico Acrescentado
GeRFiP	Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado
GeRHuP	Gestão de Recursos Humanos em modo Partilhado
GNR	Guarda Nacional Republicana
INA	Instituto Nacional de Administração
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
MAI	Ministério da Administração Interna
NCP	Norma de Contabilidade Pública
NEP	Norma de Execução Permanente
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
POC-Educação	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública

PQ	Pergunta do questionário
PSP	Polícia de Segurança Pública
Q	Questão
QC	Questão Central
QD	Questão Derivada
QTPS	Quadro Técnico de Pessoal e Secretariado
RCAAP	Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal
RH	Recursos Humanos
SGRe	Sistema de Gestão de Receita
SIG/DN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
SRLF	Secção de Recursos Logísticos e Financeiros
SRSS	<i>Structural Reform Support Service</i>
UCO	Unidades, Comandos e Órgãos
UniLEO	Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

INTRODUÇÃO

No âmbito da conclusão do ciclo de estudos do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da Guarda Nacional Republicana, surge a presente Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “O desenvolvimento da contabilidade de gestão (CG) na Guarda Nacional Republicana (GNR)”.

Esta investigação tem o propósito de, através de uma análise ao estado da arte da implementação da CG na GNR, bem como noutras instituições, estabelecer um conjunto de medidas que permitam desenvolver a prática desta na instituição em estudo.

A CG teve a sua maior evolução na década de 90, consistindo na análise dos dados e informações contabilísticas, de modo a permitir aos gestores fazerem recomendações para decisões futuras ao nível da organização, de forma a alinhar essas decisões com os objetivos estratégicos definidos (Daraban, 2018). Os contabilistas que praticam a CG devem procurar adaptar-se às necessidades e características da organização, e não o contrário, por forma a fornecerem informações apropriadas para efeitos de tomada de decisão (Ovunda, 2015).

Assim, a CG é uma ferramenta utilizada nos três níveis de gestão: estratégico, intermédio e operacional (Puspitawati & Susanto, 2019). De acordo com os mesmos autores, a CG é utilizada ao nível estratégico como forma de direcionar as organizações para estas ganharem vantagens estratégicas e competitivas, enquanto o nível intermédio tem como objetivo proporcionar a melhor informação possível, que permita apoiar a tomada de decisão do nível estratégico. No que concerne ao nível operacional, a aplicação da CG tem o objetivo de assegurar o aumento da eficiência dos processos operacionais.

Apesar da CG estar inicialmente focada no setor privado e, consequentemente, grande parte das investigações nesta área de estudo serem nesse âmbito, a necessidade de melhoria da eficácia das políticas públicas e da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos, tem originado um aumento dos estudos desta área no setor público, que não se centra apenas na parte financeira das organizações (van Helden & Reichard, 2018).

Hopper e Bui (2016) afirmam que as diferenças na prática da CG nos setores privado e público têm de estar bem assentes ao nível político, por três motivos principais: 1) o setor público contribui significativamente para o produto interno bruto de qualquer país, e como tal merece uma atenção especial; 2) os setores privado e público têm características que muitas vezes são completamente diferentes, e por isso necessitam de ser adaptadas; e 3) uma transição direta das práticas de CG do setor privado para o setor público pode suscitar,

mesmo que implicitamente, a utilização de técnicas que vão de encontro a objetivos e interesses privados, mas que são aplicados de forma a servir o interesse público.

No entanto, deve-se ressaltar que as grandes inovações contabilísticas tiveram origem no setor privado, sendo que a influência dos governos é o principal motivo para a transição dessas inovações para o setor público (Lapsley & Wright, 2004). Deste modo, Lapsley e Wright (2004) referem que as inovações das práticas contabilísticas no setor privado influenciam positivamente o desenvolvimento das mesmas no setor público.

Em Portugal, um grande avanço contabilístico ocorreu com a entrada em vigor do Decreto-Lei (DL) n.º 232/97, que consistiu na aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), sendo que os respetivos planos setoriais foram aprovados posteriormente, destinados aos setores da educação¹, saúde², autarquias locais³ e instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social⁴.

A implementação do POCP permitiu agregar no mesmo plano as contabilidades orçamental, patrimonial e analítica, permitindo um maior controlo da atividade financeira da Administração Pública (Vaz, 2016).

De acordo com a autora suprarreferida, a fragmentação da contabilidade pública, bem como do desvio existente entre o POCP e as *International Public Sector Accounting Standards*⁵ (IPSAS), resultou na necessidade de criação de um novo sistema contabilístico, ficando a Comissão de Normalização Contabilística responsável por realizar essa tarefa.

Assim, em 2015 foi criado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), após aprovação do DL n.º 192/2015, revogando o POCP e demais planos setoriais.

A implementação do SNC-AP veio permitir implementar, entre outras coisas, a base do acréscimo⁶, bem como de 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) para o regime geral, mais uma para o regime simplificado, integrando também a contabilidade financeira, contabilidade orçamental e CG. Ademais, as NCP1 até à NCP25 são baseadas nas normas

¹ Plano Oficial de Contabilidade para a Educação (POC-Educação), aprovado pela Portaria n.º 794/2000.

² Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000.

³ Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo DL n.º 54-A/99.

⁴ Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo DL n.º 12/2002.

⁵ As normas internacionais IPSAS foram criadas com o propósito de padronizar, a nível internacional, as demonstrações financeiras que as organizações devem apresentar, de modo que as estas forneçam informações transparentes, de qualidade e compreensível a todos os *stakeholders* (*International Public Sector Accounting Standards Board*, 2022).

⁶ De acordo com o regime de acréscimo, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos no momento em que ocorrem, ao invés do momento em que estes sejam pagos, de acordo com o Manual de implementação do SNC-AP (2017).

IPSAS, enquanto as NCP26⁷, 27 e a destinada ao regime simplificado foram apenas criadas na contabilidade pública portuguesa, conforme refere Vaz (2016).

A NCP 27 é a norma específica ao desenvolvimento da CG na Administração Pública, apresentando também um conjunto de medidas que permite às entidades públicas adotarem o sistema de custeio baseado em atividades (ABC⁸), de modo a facilitar a implementação e aplicação de um sistema de CG nas diversas organizações do setor público.

Apesar do SNC-AP ter sido criado em 2015, a GNR, enquanto organização pública da Administração direta do Estado, apenas teve de o implementar em 2019, por imposição legal, tendo prestado contas ao Tribunal de Contas em 2020 já com o novo sistema contabilístico, de acordo com o Relatório de Atividades da GNR de 2020.

No entanto, apesar da GNR ter de se reger pelas 27 normas do SNC-AP, o Relatório de Atividades de 2020 refere que a NCP 27 ainda não se encontrava implementada, pois o programa que a GNR utiliza para o tratamento contabilístico, Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado (GeRFiP), tem condicionado a implementação da CG na organização, para além da utilização deste programa ser também uma imposição legal, de acordo com o DL n.º 117-A/2012.

Derivado da complexidade referida nos documentos institucionais de 2020 referentes à implementação de um sistema de CG na GNR, e tendo em conta que esta medida advém de uma imposição legal prevista no DL n.º 192/2015, surge a Questão Central (QC) na qual a presente investigação se irá debruçar: “Que medidas podem ser tomadas, de modo a desenvolver a CG na GNR?”.

Assim, o Objetivo Geral (OG) do presente estudo, ligado à QC, passa por propor um conjunto de medidas que permitam desenvolver a CG na GNR. Os Objetivos Específicos (OE), que vão desconstruir e decompor o OG, estão relacionadas com a respetiva Questão Derivada (QD) (Santos *et al.*, 2019) e são os seguintes:

OE1: Analisar o estado da arte da CG na GNR;

OE2: Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas;

OE3: Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR;

OE4: Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG na GNR.

⁷ A NCP 26 é a norma referente à contabilidade orçamental.

⁸ Custeio Baseado em Atividades (ABC). Do inglês *Activity Based Cost*.

A presente Dissertação de Mestrado segue o previsto na Norma de Execução Permanente (NEP) n.º 522/1ª de 2016, destinada à redação de trabalhos de investigação na Academia Militar, sendo que as referências bibliográficas estão de acordo com a 7.ª Edição das normas da *American Psychological Association*.

A investigação, está dividida em três partes: parte pré-textual, parte textual e parte pós textual, conforme esquematizado na Figura 1.

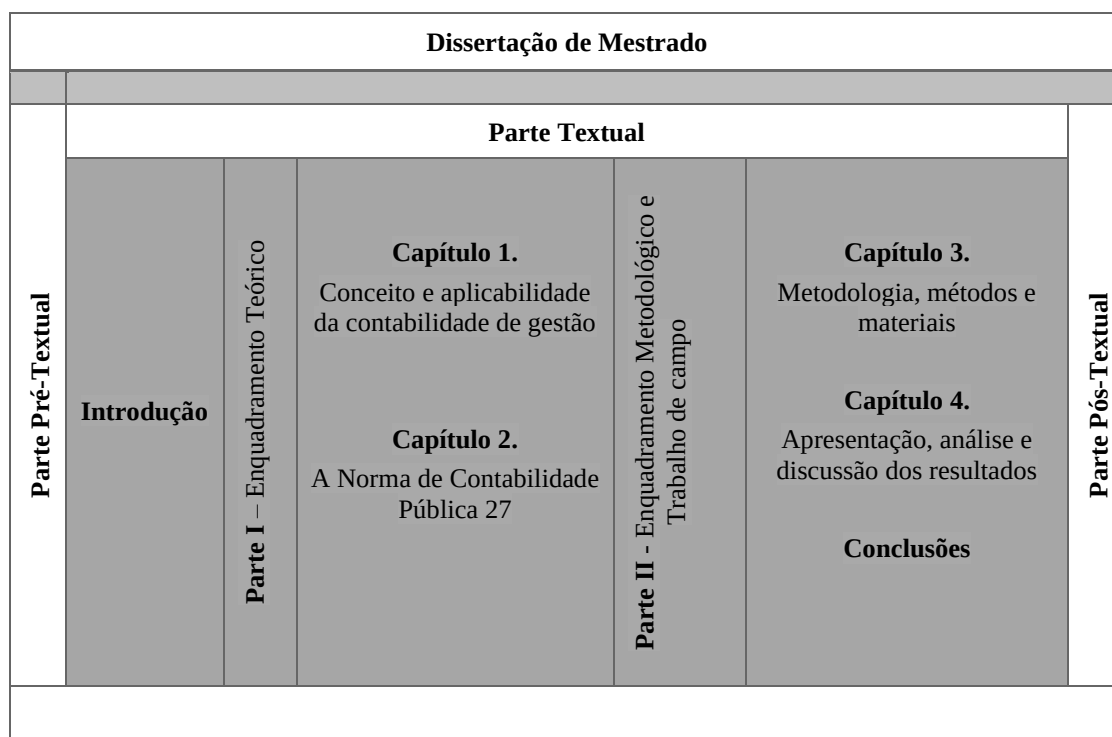


Figura 1. Estrutura da Dissertação de Mestrado.

Fonte: Elaboração própria.

A parte pré-textual engloba todos os conteúdos previstos no ponto 1.1 da NEP n.º 522/1ª de 2016. A parte textual integra: a Introdução; a Parte I da investigação, referente ao enquadramento teórico, subdividido em dois capítulos: (1) Conceito e aplicabilidade da contabilidade de gestão; (2) A Norma de Contabilidade Pública 27; a Parte II da investigação, que engloba os Capítulos 3 (Metodologia, métodos e materiais) e 4 (Apresentação, análise e discussão dos resultados), bem como as conclusões. Por fim, a parte pós-textual integra os Apêndices e Anexos.

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 1 – CONCEITO E APLICABILIDADE DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

1.1. Contabilidade de gestão: definição e técnicas de aplicação

No mundo empresarial, a CG tem vindo a ter cada vez mais destaque porquanto os gestores e investigadores começaram a reconhecer a sua importância para a sobrevivência das empresas em ambiente competitivo (Wanderley & Cullen, 2013).

Embora existam várias definições de CG, esta pode ser definida como o processo de divulgação financeira e não financeira às diversas áreas das organizações (Stein, 2017), de modo a providenciar informação qualitativa e quantitativa pertinente, que permita apoiar a tomada de decisão, bem como contribuir para o controlo dos processos e responsabilização dos resultados obtidos (Hopper *et al.*, 2009; Oyewo, 2021).

A informação financeira permite apoiar o cumprimento dos objetivos organizacionais, especialmente no que concerne à análise de indicadores como a rentabilidade, a liquidez e a insolvência, enquanto a informação não-financeira tem um objetivo mais focado ao nível estratégico, no que respeita à evolução dos mercados, novas tecnologias, desenvolvimento de novos bens e serviços, entre outros (Hopper & Bui, 2016).

Diversos estudos têm vindo a realçar a importância da CG para a prossecução dos objetivos que são prioridades para muitos gestores, dos quais se destacam: a satisfação do cliente, o controlo dos processos operacionais, a qualidade dos bens e serviços produzidos e a rentabilidade das organizações (Elliot & Elliot, 2017; Legaspi, 2014; Macintosh & Quattrone, 2010; Ward 2012).

A prática da CG também tem vindo a melhorar, com o aparecimento de diversas técnicas de CG, de acordo com os objetivos das organizações, sendo de destacar o método do custeio baseado em atividades (ABC), valor económico acrescentado (EVA), *Balanced Scorecard*, entre outros (Ax & Bjornenak, 2007; Wanderley & Cullen, 2013).

Enquanto antigamente se utilizavam métodos tradicionais de CG, focados na análise interna das organizações e orientados para o curto prazo (Hussein, 2017), atualmente verifica-se que as práticas da CG possuem também objetivos mais amplos, desde a

qualidade, eficiência dos gastos, competitividade, entre outras medidas que visam a criação de valor para as organizações (Abdel-Maksoud, Abdallah & Youssef, 2012).

Como tal, o Quadro 8⁹ apresenta uma breve descrição de quatro diferentes técnicas de CG¹⁰, de modo a esquematizar de forma clara quais os objetivos e a pertinência da utilização de cada uma delas.

No entanto, independentemente das técnicas utilizadas, a *Chartered Global Management Accountant* (2015) destaca quatro princípios que os gestores devem respeitar na prática da CG, de modo a melhorar o desempenho organizacional, encontrando-se estes explanados no Quadro 1.

Quadro 1. Princípios para a prática da contabilidade de gestão.

Princípios	Descrição
Influência	A comunicação entre os gestores da mesma organização é essencial para tomar melhores decisões estratégicas, bem como as suas execuções aos diferentes níveis.
Relevância	A informação produzida pela CG deve apoiar o planeamento das estratégias e táticas de execução das diversas atividades organizacionais.
Análise	Os gestores devem simular diferentes cenários de relação causa-efeito entre os <i>inputs</i> e os <i>outcomes</i> , com base na informação produzida pela CG, de modo a analisar o impacto destes na criação de valor da organização.
Confiança	Os gestores devem gerir dinamicamente os seus ativos, de modo a proteger a reputação e o valor da organização. Um bom equilíbrio entre os objetivos a curto e longo prazo aumenta a credibilidade e confiança dos <i>stakeholders</i> na organização.

Fonte: Elaboração própria, baseado na *Chartered Global Management Accountant* (2015)

Weetman (2006) refere que a CG e a contabilidade financeira devem ser trabalhadas em sintonia, de modo a produzir uma melhor informação contabilística da organização às pessoas e entidades externas que a pretendam consultar.

Contudo, Sahaf (2013) afirma que a CG só funciona se existir um sistema de contabilidade financeira eficiente, na medida em que a CG produz informação com base em ferramentas e técnicas de interpretação dos dados que são fornecidos pela contabilidade financeira.

⁹ Vide APÊNDICE A.

¹⁰ A escolha destas três técnicas tem por base o facto do método ABC ser a única técnica de CG que a NCP 27 enfatiza, enquanto o *Balanced Scorecard*, o *Tableau de Bord* e o método do valor económico acrescentado possuem uma vasta literatura existente referentes aos mesmos. Importa referir que o *Balanced Scorecard* e o *Tableau de Bord* são sistemas parecidos, sendo que o primeiro sistema é mais aceite nos Estados Unidos da América e o segundo na França (Russo & Martins, 2004).

1.2. A contabilidade de gestão no Setor Público

O setor público compreende as administrações centrais, locais e regionais, empresas comerciais e não comerciais, entidades de interesse público, parcerias público-privadas e organizações fora do setor governamental, mas que são reguladas e/ou parcialmente financiadas pelo governo, como é o caso de alguns estabelecimentos de ensino e de cuidados de saúde (J. van Helden & Uddin, 2016).

O setor público tem sido criticado nos últimos anos devido à pouca eficiência e eficácia na alocação dos recursos disponíveis, sendo que as novas técnicas de CG têm permitido ajudar a colmatar essas lacunas (van Helden *et al.*, 2010). Hopper e Bui (2016) destacam positivamente o aumento do número de investigações da CG no setor público, que tem originado uma reestruturação orgânica nas entidades públicas, de modo a ser possível aplicar a CG com sucesso. No entanto, estes mesmos autores referem que ainda existe inércia institucional em muitas organizações na sua implementação e que deve haver uma distinção clara da aplicação da CG nos setores público e privado.

Ademais, existem críticas nas investigações existentes relativas à CG, na medida em que não têm conseguido dar resposta à forma como esta permite apoiar as organizações em tempos de crises económicas, especialmente no setor público (Bracci *et al.*, 2015). Deve, assim, existir uma maior compreensão em como a prática da CG pode apoiar as diversas entidades no combate a essas crises, no que concerne ao controlo de custo, medição de desempenho, entre outras medidas (Arnaboldi *et al.*, 2015).

Um estudo realizado por Lapsley e Wright (2004) concluiu que as alterações que ocorrem ao nível contabilístico no setor público são realizadas por influência governamental. Contudo, as organizações têm de ter atenção aquando da implementação de um sistema de CG, pois não pode ser feita uma transposição na íntegra das técnicas e métodos realizados do setor privado para o setor público, dadas as suas diferentes características, normas e finalidades (Cuganesan *et al.*, 2012). Todavia, numa fase inicial de implementação da CG no setor público, as entidades públicas devem aproveitar e utilizar técnicas de CG do setor privado, fazendo posteriormente as devidas alterações, de modo a adaptarem-se aos objetivos organizacionais (Cosimato *et al.*, 2015; Helden & Reichard, 2019).

Arellano-Gault *et al.* (2013) vão de acordo com os autores supracitados, assinalando não só que as organizações do setor público não tomam medidas com vista a obtenções de lucros ou à subida do valor das ações (como é o caso das empresas privadas), mas também que a gestão do desempenho no setor público tem sempre influência política. Verbeeten e

Speklé (2015) alertam que existe uma divergência entre os sistemas de medição de desempenho que os gestores do setor público devem seguir e as preferências dos superiores hierárquicos, acabando assim por afetar a eficácia dos sistemas de controlo.

No que concerne à adoção de técnicas de CG, Nuhu *et al.* (2017) realçam que as entidades públicas que adotaram as técnicas contemporâneas para a prática da CG (nomeadamente o método ABC e o *Balanced Scorecard*) têm aumentado o nível de sucesso organizacional, conseguindo alcançar os princípios da economia, eficiência e eficácia. Assim, a CG no setor público deve estar orientada para duas vertentes: 1) a satisfação do cliente, cujo foco é na qualidade dos bens/serviços produzidos e a melhor técnica de CG a utilizar é o *Balanced Scorecard* (Beltrán & Torres, 2018; Modell, 2012); 2) alocação mais eficiente dos recursos disponíveis e respetiva responsabilização dos gestores que gerem e utilizam esses mesmos recursos, cujo método ABC se revela como a técnica de CG mais apropriada (Nazaripour & Ravand, 2019).

No que concerne à especialização em CG em Portugal, a Ordem dos Contabilistas Certificados dispõe de um colégio da especialidade na área, dirigido por um conselho de especialidade, onde é possível, entre outras competências, fomentar o estudo relativo à CG (artigos (art.º) n.º 32.º e 33.º da Lei n.º 139/2015). Para além dos especialistas em CG, a existência de contabilistas certificados nas organizações públicas que possuem contabilidade organizada garante o planeamento, organização e coordenação da execução da contabilidade nessas mesmas entidades, de acordo com o art.º 10.º da Lei n.º 139/2015.

1.3. A orçamentação por programas em Portugal

Embora a CG e a orçamentação por programas não tenham obrigatoriamente que ser aplicadas em conjunto, a NCP 27 prevê a sua utilização na alínea a) do ponto 4, sendo também que o Tribunal de Contas (2020) já apresenta as diversas fases de implementação da mesma em Portugal.

A orçamentação por programas é um tema que tem vindo a ser estudado ainda antes do SNC-AP, tendo esta medida sido adotada por diversos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (Salgado, 2009). Esta pode ser definida como uma forma de estruturação e organização do orçamento, com base em objetivos que se relacionam e que são subjacentes, através de um ciclo plurianual de execução a nível ministerial, cujo valor da despesa se encontra pré-estabelecido (Blondal, 2003; OCDE, 2008). Destarte, a orçamentação por programas vai permitir um maior foco nos resultados

(*outputs*) e nos impactos políticos e socioeconómicos (*outcomes*), permitindo uma melhor realocação dos recursos para a obtenção dos resultados desejáveis, que possibilitem cumprir os objetivos estipulados em cada programa (Kraan, 2007).

Portugal solicitou à OCDE, em 2008, uma avaliação do processo orçamental português, tendo sido estabelecidas medidas no âmbito da orçamentação por programas, cujos detalhes são encontrados no Quadro 2.

Quadro 2. Avaliação da OCDE ao processo orçamental português.

Objetivos da avaliação	Avaliar as práticas nacionais, com base nas melhores práticas internacionais. Elaborar e difundir recomendações de índole política.
Objetivo da proposta de uma orçamentação por programas	Garantir maior transparência do OE, através do foco do orçamento em programas, acabando com os milhares de linhas do OE, facilitando assim a sua compreensão.
Competência para a criação e acompanhamento da orçamentação por programas	Compete à Direção Geral do Orçamento (DGO) criar e liderar um grupo de trabalho, com vista à implementação e desenvolvimento de uma orçamentação por programas e do quadro plurianual de despesas. Cada ministério é responsável pela execução orçamental e acompanhamento da orçamentação dos programas do respetivo ministério, através do seu Departamento Financeiro.
Fases para a implementação da orçamentação por programas	1.ª Fase: Desenvolver um orçamento por programas e um quadro plurianual para a despesa (esta fase demora, em média, entre 3 a 5 anos para ser executada). 2.ª Fase: Desenvolver a informação relevante respeitante ao desempenho dos programas, bem como dos ministérios, implementando os sistemas de informação necessários. 3.ª Fase: Integrar a informação relativa ao desempenho nas decisões orçamentais.

Fonte: Elaboração própria, baseado em OCDE (2008)

A OCDE (2008) indica que, na fase inicial de implementação da orçamentação por programas, devem ser desenvolvidas avaliações de desempenho com maior foco nos *outputs* do que nos *outcomes*, pois existe pouca predominância das medidas de impacto político e socioeconómico no início da fase de implementação. Em 2013, a OCDE voltou a frisar a necessidade de introduzir uma orçamentação por programas em Portugal, onde cada ministério tem um teto máximo de despesa a executar, tendo a flexibilidade para gerir os recursos dentro desse mesmo teto. A mesma organização sugeriu também a adoção de um mecanismo de análise da despesa mais robusto, permitindo assim aumentar a transparência sobre as despesas a responsabilização de quem as executa.

Diogo e Agrochão (2016) referem que a orçamentação por programas deve estar conciliada com o sistema de avaliação de desempenho da Administração Pública no que concerne à sua gestão, de modo a permitir uma melhor avaliação de desempenho no setor

público, evitar possíveis conflitos ou sobreposições entre ambos e reduzir o nível de burocracia.

No entanto, foi apenas com o surgimento da Lei n.º 151/2015 (Lei de Enquadramento Orçamental [LEO] de 2015) que se previu uma verdadeira proposta de implementação da orçamentação por programas em Portugal, permitindo assim garantir uma melhor qualidade do processo orçamental e aumentar a eficiência dos gastos públicos (Sarmiento, 2015). O n.º 2 do art.º 48.º da LEO de 2015 refere que a entidade gestora de programas orçamentais deve colaborar com o Ministério das Finanças para definir o quadro plurianual, bem como implementar a orçamentação por programas.

Por outro lado, Norte (2020) refere que a implementação dos pressupostos na Lei n.º 151/2015, relativamente à implementação da orçamentação por programas, está constantemente a ser adiada, sendo que Mateus *et al.* (2018) referem quatro problemas de implementação que ainda subsistem nesta tentativa de reforma da administração pública: “1. Integração da Política Orçamental com as restantes políticas económicas e revisão periódica; 2. Definição do perímetro do orçamento mais abrangente sem o restringir ao mínimo necessário especificado pelo *Eurostat*; 3. Quadro Plurianual das Despesas Públicas articulado e coordenado previamente entre todos os níveis das administrações públicas e monitorização efetiva de desvios; 4. Caminhar para uma gestão financeira eficiente, o que implica uma avaliação do desempenho e da monitorização dos resultados” (Mateus *et al.*, 2018, p. 260).

No ano de 2018, a Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO) efetuou um pedido de apoio à *Structural Reform Support Service* (SRSS) que permitisse definir um modelo de orçamentação por programas, bem como um modelo do quadro plurianual de despesa pública. Apesar do DL n.º 126/2019 permitir a criação de projetos experimentais, que visam a integração de instrumentos que permitam promover a economia, eficiência e eficácia dos serviços públicos (Anexo I do DL n.º 126/2019), só com a terceira alteração à LEO de 2015 é que passou a ser possível iniciar a primeira fase da implementação da orçamentação por programas, com as indicações para a criação de um grupo de trabalho com vista à implementação do modelo de orçamentação por programas (n.º 9 do art.º 5.º da Lei n.º 41/2020).

O grupo de trabalho foi constituído em 2021, com o objetivo de conceber um modelo para a implementação da orçamentação por programas, articulado com o quadro plurianual

de despesa pública, conforme refere o n.º 1 do Despacho n.º 3771/2021. A Tabela 4¹¹ apresenta as datas dos acontecimentos ao nível da orçamentação por programas em Portugal, de modo a resumir todo o processo de implementação. Segundo o Tribunal de Contas (2020) e de acordo com a tabela suprarreferida, este projeto-piloto deve estar pronto até ao final do ano de 2022, ficando a sua execução dependente da aprovação do Orçamento de Estado de 2022, sendo que em 2024 deve ser iniciada a fase de implementação da orçamentação por programas no Orçamento de Estado do respetivo ano.

1.4. A contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana

Antes de referir como se processa a CG na GNR, importa compreender o que é a GNR enquanto instituição e Força de Segurança. De acordo com o art.º 1.º da Lei Orgânica da GNR¹², esta “é uma força de segurança de natureza militar, constituída por militares organizados num corpo especial de tropas e dotada de autonomia administrativa”, cuja missão passa por “assegurar a legalidade democrática, garantir a segurança interna e os direitos dos cidadãos, bem como colaborar na execução da política de defesa nacional, nos termos da Constituição e da lei”.

De acordo com o art.º 3.º do DL 155/92, o facto da GNR ser dotada de autonomia administrativa possibilita que os seus dirigentes sejam competentes a realizar despesas e proceder aos seus pagamentos, através das verbas disponíveis no Orçamento do Estado destinadas à instituição.

Relativamente à estrutura da GNR, refere o art.º 21.º da Lei Orgânica da GNR que a instituição compreende o Comando da Guarda e os Órgãos Superiores de Comando e Direção, sendo estes últimos compostos pelo Comando Operacional, pelo Comando da Administração dos Recursos Internos (CARI) e pelo Comando de Doutrina e Formação.

Quanto ao CARI, é apresentado nos termos do n.º 2 do art.º 3.º do Decreto Regulamentar n.º 19/2008, que este tem a função de assegurar “o comando e a direção de toda a atividade da Guarda nos domínios da administração dos recursos humanos, materiais e financeiros”, tendo no seu domínio, entre outros Departamentos e Direções, o Departamento de Recursos Financeiros (DRF), o Departamento de Recursos Humanos (DRH) e a Direção de Recursos Logísticos (DRL), conforme a alínea d) do n.º 2 do art.º 3.º do DL n.º 7/2021.

¹¹ Vide APÊNDICE B.

¹² Lei n.º 63/2007.

Relativamente à execução da CG na GNR em particular, compete ao Departamento de Recursos Financeiros, no âmbito da alínea f) do n.º 3 do art.º 12.º-A do DL n.º 7/2021, devendo este “manter disponível a informação de gestão para o Comando e para prestar a entidades externas à Guarda” (alínea f) do art.º 12.º do Decreto Regulamentar n.º 19/2008), mais concretamente a informação contabilística que a instituição utilizará para prestar contas ao Tribunal de Contas.

No entanto, importa referir que, tudo o que respeite a vencimentos, provenientes do ordenado base e outros abonos, o seu processamento compete ao DRH, conforme estipulado na alínea f) do art.º 11.º do Decreto Regulamentar n.º 19/2008. O mesmo Decreto Regulamentar refere no art.º 13.º que a DRL é responsável por propor procedimentos que promovam a aquisição de bens e serviços, com o menor custo económico e ambiental possível, regendo-se pelos princípios da eficiência, economia e eficácia.

É à Divisão de Contabilidade, mais especificamente à Repartição de Contabilidade de Gestão, pertencente ao DRF, que compete a promoção e o acompanhamento da CG na GNR, sendo também responsável pela implementação das normas contabilísticas em vigor, conforme previsto no art.º 27.º do Despacho n.º 1292/2020.

Relativamente às Secções de Recursos Logísticos e Financeiros (SRLF), estas são responsáveis, entre outros assuntos, pela elaboração do relatório anual de gestão e dos procedimentos contabilísticos relativos à contabilidade geral e analítica das respetivas Unidades, Comandos e Órgãos (UCO), de acordo com o estipulado no art.º 72.º do Despacho n.º 10393/2010.

No que concerne às funções de apoio na gestão dos recursos financeiros, bem como às funções de comando, direção ou chefia de órgãos logísticos, estas devem ser desempenhadas por Oficiais do quadro de Administração Militar, de acordo com o n.º 4 do art.º 197.º do DL n.º 30/2017. Ademais, a alínea e) do n.º 5 do Despacho n.º 53/09 – OG refere que o chefe das SRLF deve ser, preferencialmente, um Oficial de Administração Militar.

A GNR, tal como as restantes entidades públicas às quais a Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (ESPAP) presta serviço¹³, passaram a utilizar o programa GerFiP 3.1, de forma a proceder à transição do POCP para o SNC-AP (ESPAP, 2018). No entanto, a ESPAP está a realizar projetos experimentais até final do ano de 2022,

¹³ A ESPAP desenvolve e presta serviços partilhados no âmbito da Administração Pública, assegurando, entre muitas outras funções, a execução da contabilidade financeira, contabilidade orçamental e contabilidade analítica (art.º 3.º do DL n.º 117-A/2012).

onde serão realizadas alterações no programa GeRFiP, com vista a “alinhar os instrumentos de gestão com o ciclo de gestão orçamental, [...] garantindo a disponibilidade da informação relevante em cada momento do ciclo de gestão” (DL n.º 126/2019, p. 4).

A adoção da NCP 27, assim como das restantes normas presentes no SNC-AP, passou a ser de carácter obrigatório no setor público a partir de 2018 (à exceção dos municípios, que foi só em 2020), sendo que as respetivas entidades tiveram o ano de 2017 para se adaptarem e prepararem para a implementação desse mesmo sistema, de acordo com o n.º 1 do art.º 18 do DL n.º 85/2016 e n.º 2 do art.º 1.º da Portaria n.º 128/2017.

No entanto, no Relatório de Atividades de 2020 da GNR é referido que a respetiva instituição só aderiu ao SNC-AP em 2019, tendo elaborado em 2020 pela primeira vez a prestação de contas relativas ao ano transato de acordo com o novo normativo, uma vez que o art.º 316.º da Lei n.º 2/2020 permitia às instituições da Administração Pública prestarem contas ao Tribunal de Contas relativas ao ano de 2019 de acordo com o POCP.

Relativamente aos instrumentos de gestão da GNR, o Plano de Atividades de 2020 demonstrou a intenção de desenvolver a CG através do GeRFiP, bem como a realização de um curso em SNC-AP e outro curso específico em CG, cada um destinado a dois militares, e ainda uma ação de formação relativa à CG.

No entanto, o Relatório de Atividades da GNR de 2020 não refere a realização de qualquer um dos cursos referidos anteriormente, sendo que nem o Relatório de Atividades da GNR de 2020, nem o Plano de Atividades da GNR de 2022, nem a Estratégia 2025 da GNR contemplam qualquer referência relativa ao desenvolvimento da CG na instituição. Somente o Relatório de Gestão de 2020 da GNR faz referência à NCP 27, referindo que esta ainda não se encontra implementada, estando em vigor apenas um sistema de controlo de custos constituído por:

- Centros de custo, que representam o sistema de custeio, normalmente associados a uma Unidade/Comando/Órgão;
- Depósitos, que possibilitam a diferenciação lógica ou física entre os vários materiais de um centro logístico;
- Ordens internas, que são utilizadas para contabilizar, monitorizar e distribuir custos diretos ou indiretos em viaturas, embarcações, animais de trabalho (equídeos e canídeos) e ações/projetos.

CAPÍTULO 2 – A NORMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA 27

2.1. Evolução da contabilidade pública em Portugal: do POCP para o SNC-AP

O POCP surge em Portugal, através da implementação do DL n.º 232/97, com o propósito de integrar as contabilidades orçamental, patrimonial e analítica no setor público, de modo a servir de ferramenta de avaliação e de apoio à gestão das respetivas organizações (DL n.º 232/97). De modo a especificar algumas práticas contabilistas, foram criados posteriormente o POC-Educação para o subsetor da educação (Portaria n.º 794/2000), o POCMS para o subsetor da saúde (Portaria n.º 898/2000), o POCAL para o subsetor das autarquias locais (DL n.º 54-A/99) e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), destinado às instituições do sistema de solidariedade e Segurança Social. A introdução destes planos contabilísticos representaram um grande desenvolvimento na contabilidade pública em Portugal, permitindo acompanhar a evolução internacional (Marques, 2007), criar normas relativas aos procedimentos contabilísticos em toda a administração pública (Rua e Carvalho, 2006; Vaz, 2016), resultando numa aproximação às práticas contabilísticas ao nível empresarial (Gonçalves *et al.*, 2017). Contudo, o POCP não convergia de acordo com as normas IPSAS, que entretanto passaram a ser aceites e reconhecidas internacionalmente (S. Silva *et al.*, 2016).

Apesar da inovação que foi a implementação do POCP e dos restantes planos setoriais, o facto destes planos de contas se basearem mais em regras do que em princípios (causando uma divergência entre os sistemas contabilísticos privados e públicos), bem como da necessidade de permitir comparar a informação financeira entre as organizações públicas da União Europeia (de acordo com a Diretiva 2011/85/EU), provocou uma necessidade de adequar as normas contabilísticas ao IPSAS, dado que os respetivos planos contabilísticos ficaram desatualizados (M. Silva *et al.*, 2016). Assim, com base nas fragilidades ainda existentes no POCP e demais planos setoriais, surgiu a necessidade de uma nova reforma na contabilidade pública em Portugal (Gonçalves *et al.*, 2017), tendo por isso surgido o SNC-AP, com a aprovação do DL n.º 192/2015, que revogou os planos contabilísticos em vigor até à data.

O SNC-AP, à semelhança do POCP, contempla três subsistemas contabilísticos (Teixeira, 2016b): a contabilidade financeira, orçamental e de gestão, sendo a

implementação das três de carácter obrigatório em todo o setor público, de acordo com o DL n.º 192/2015. No entanto, existem diversas diferenças entre estes dois sistemas contabilísticos, conforme apresenta o Quadro 9¹⁴, que pretende demonstrar onde esses sistemas divergem. Embora o SNC-AP tenha sido criado em 2015, a implementação deste sistema contabilístico só passou a ser obrigatório em 2018, à exceção das Autarquias Locais, conforme estipula o n.º 1 do art.º 18 do Decreto-Lei n.º 85/2016 e o n.º 2 do art.º 1.º da Portaria n.º 128/2017. As Autarquias Locais passaram a implementar o SNC-AP só em 2020, de acordo com o n.º 1 do art.º 86.º do Decreto-Lei n.º 84/2019.

O SNC-AP veio assim criar um sistema mais eficiente e convergente com as normas internacionais, permitindo implementar a base do acréscimo na contabilidade, no relato financeiro e na orçamentação do Estado, bem como harmonizar as práticas contabilísticas (Silva *et al.*, 2016). Este sistema contabilístico inovou e desenvolveu a contabilidade pública em Portugal, na medida em que apoiou as organizações públicas na criação de informação útil e comparável com outras entidades (Pires & Rodrigues, 2018).

2.2. Enquadramento da Norma de Contabilidade Pública 27

A NCP 27, presente no Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, pretende implementar e aplicar a CG nas diversas entidades da Administração Pública, através da reclassificação dos gastos por funções, atividades, objetivos, programas ou outras finalidades pretendidas pelas organizações (pontos 1 e 2 da NCP 27 do DL n.º 192/2015).

Assim, é possível produzir informação financeira relevante, que vai servir de ferramenta para apoiar os gestores, comandantes, chefes e diretores na tomada de decisão aos diferentes níveis, desde o planeamento até à execução das funções de controlo (Borrallho *et al.*, 2017).

No ponto 3 da NCP 27, encontram-se explanados quais os objetivos da referida norma, que inicia com a compreensão da CG, seja no apoio à tomada de decisão a nível interno, seja na responsabilização da sua aplicação para a prestação de contas a que todas as entidades públicas estão sujeitas (ponto 3, a)).

Dado o carácter de obrigatoriedade da implementação da CG no setor público, esta norma pretende: a) estabelecer linhas que permitam desenvolver um sistema de CG e da respetiva informação que as organizações devem divulgar (ponto 3, e)); b) facilitar a implementação da CG nas entidades públicas (ponto 3, b)), explicitando os vários conceitos

¹⁴ Vide APÊNDICE C.

relacionados com os diversos tipos de custos que podem ser aplicados para dar as ferramentas necessárias para a aplicação da CG às diversas partes interessadas (ponto 3, c)), fomentando uma melhor economia, eficiência e eficácia das políticas públicas (ponto 3, e)).

O ponto 4 da norma prevê exemplos onde a CG é uma mais-valia para apoiar as tomadas de decisão, sendo complementado pelo ponto 7, que se refere à informação que deve ser proporcionada relativamente aos custos ambientais.

O ponto 8, por sua vez, apresenta as definições dos diversos tipos de custo e sistemas de custeio, de modo a facilitar a sua compreensão, conforme referido anteriormente nos objetivos da norma.

Quanto ao ponto 9, são apresentadas as quatro características qualitativas da informação produzida pela CG, as quais as organizações devem ter em consideração aquando da aplicação desta norma, esquematizadas no Quadro 3.

Quadro 3: Características qualitativas da informação produzida pela CG.

Características qualitativas	Descrição
<i>Fiabilidade</i>	A informação produzida deve ser isenta de erros e imprecisões, de modo a ser credível aquando da tomada de decisão.
<i>Oportunidade</i>	A informação produzida pela CG tem de estar disponível, a todos os utilizadores da mesma, em tempo oportuno e necessário para a tomada de decisão.
<i>Comparabilidade</i>	A informação produzida pela CG deve permitir a comparação com entidades similares. Assim, esta deve ser produzida de forma consistente e uniforme, seguindo os mesmos critérios ao longo do tempo.
<i>Custo/benefício</i>	De modo a preparar a informação a produzir pela CG, devem ser considerados não só os benefícios da produção dessa mesma informação, mas também os custos que lhes estão associados. Isto implica um equilíbrio entre o detalhe da informação produzida (que garante mais fiabilidade) e o custo de produzir essa mesma informação.

Fonte: Elaboração própria, baseado na NCP 27

Dos pontos 10 ao 28 são apresentados os critérios que visam afetar os custos indiretos às diversas atividades, funções, bens e serviços das organizações, porquanto estes representam valores significativos nos gastos totais destas, incluindo também uma explicação pormenorizada do método ABC, que será abordado no Capítulo seguinte.

Destarte, podemos definir custos indiretos como custos que não são possíveis de ser atribuídos diretamente a objetos de custo específicos, sendo necessário distribuí-los pelas diversas atividades, funções, bens e serviços (Carvalho & Gomes, 2015).

São exemplos de gastos indiretos os custos associados à limpeza e higiene dos materiais e das instalações, despesas com água, eletricidade, gastos com manutenção, entre outros. Teixeira (2016a) refere que, para garantir um relato financeiro mais fiável, as organizações devem utilizar bases de imputação múltiplas dos gastos indiretos.

Por fim, os últimos dez pontos da NCP 27 (do ponto 29 até ao ponto 38) referem-se às divulgações que as entidades públicas estão sujeitas para a prestação de contas. As organizações devem produzir um Relatório de gestão anual, onde a informação produzida pela CG deve conter: “a) custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; b) rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem); c) custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico; d) objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados” (ponto 34). As entidades públicas devem também produzir relatórios periódicos intraorganizacionais, com o objetivo de apoiar a tomada de decisão nas diferentes áreas das mesmas, como indica Teixeira (2016b).

Os pontos 35, 36 e 37 da norma supramencionada referem-se aos dados que devem conter os mapas de informação de custos relativamente aos subsetores da educação, saúde e das autarquias locais, respetivamente. Estes três pontos pretendem especificar a informação a divulgar por estes subsetores (Galvão & Teixeira, 2019), ao contrário do que existia anteriormente, cujas linhas orientadoras da contabilidade de custos estavam separadas em diferentes planos contabilísticos: o POC-Educação para o subsetor da educação (Portaria n.º 794/2000), o POCMS para o subsetor da saúde (Portaria n.º 898/2000) e o POCAL para o subsetor das autarquias locais (DL n.º 54-A/99), tendo estes sido revogados pelo art.º 17.º do DL n.º 192/2015.

Por fim, o último ponto da NCP 27 (ponto 38) refere-se à informação relativa à gestão ambiental, com o objetivo de implementar uma política de responsabilização social, que vise reduzir os custos ambientais efetivos, permitindo melhorar o desempenho ambiental das organizações e, consequentemente, a imagem destas perante os seus *stakeholders*.

2.3. O método de custeio baseado em atividades

Os sistemas de controlo de gestão devem ir ao encontro das estratégias das organizações (Emmanuel *et al.*, 1990). Um desses sistemas é o método ABC, que pode ser definido como um sistema que permite alocar os custos diretos e indiretos às atividades, de modo a calcular de forma mais precisa os seus custos totais (Quesado & Silva, 2021; Wegmann, 2019).

Na perspetiva do setor público, o método ABC permite criar mapas das atividades das organizações, de modo a ser possível retirar ilações mais detalhadas relativamente aos serviços prestados, considerando os recursos utilizados e todos os tipos de custos que estão associados à utilização desses mesmos recursos (Tuccillo & Agliata, 2018). Esta precisão na determinação dos custos vai aumentar a competitividade e a eficiência das organizações (Al-Halabi & Shaqqour, 2018; van Tran & Thao, 2020).

Assim, a NCP 27 apresenta, no ponto 8, os tipos de custo existentes (presentes no Quadro 11¹⁵), bem como os diferentes sistemas de custeio que podem ser adotados pelas organizações públicas, de modo a agrupar os custos da forma que for mais conveniente para os gestores. Esses sistemas de custeio são: a) sistema de custeio total; b) sistema de custeio variável; c) sistema de custeio direto; d) sistema de custeio racional e; e) custo padrão, estando as suas características explanadas no Quadro 4.

Quadro 4. Sistemas de custeio.

Tipo de sistema de custeio	Características
Sistema de custeio total	Custo dos produtos/atividades = $(\sum \text{gastos diretos} + \sum \text{gastos indiretos})^{16}$
Sistema de custeio variável	Custo dos produtos/atividades = $\sum \text{gastos variáveis}$
Sistema de custeio direto	Custo dos produtos/atividades = $\sum \text{gastos diretos}$
Sistema de custeio racional	Custo dos produtos/atividades = $\sum (\text{gastos totais} - \text{gastos de subactividade ou ineficiência})$
Custo-padrão	Objetos de custo = $\sum \text{gastos no objeto de custo (através de estimativas ou estudos de custo e por meios de valores orçamentados)}$ OU Custo previsto ou predeterminado na prestação de um bem/serviço.

Fonte: Elaboração própria, baseado na NCP 27

¹⁵ Vide APÊNDICE E.

¹⁶ Não são inseridos os gastos não recorrentes.

De forma a ir ao encontro das estratégias das organizações públicas, a NCP 27 prevê a utilização do sistema ABC, com o propósito de imputar os gastos indiretos¹⁷ às atividades desenvolvidas por estas mesmas organizações. A implementação deste sistema é uma decisão de gestão de custos (Effiong & Akpan, 2019), que permite aos gestores obter, com maior exatidão, a informação sobre os custos imputados a cada atividade (Snead *et al.*, 2005), através da atribuição de despesas a unidades de produtos, serviços e atividades que provocam consumo de recursos, como é evidenciado por Briner *et al.* (2003).

De acordo com o número 20 da NCP 27, para implementar o sistema ABC nas organizações, é necessário:

- 1º - Identificar as atividades que consomem recursos nas organizações;
- 2º - Atribuir os custos às atividades;
- 3º - Identificar os indutores de custo em cada atividade;
- 4º - Calcular o custo unitário de cada indutor de custo, dividindo o custo da capacidade fornecida pela capacidade prática do recurso fornecido (Ringelstein, 2018);
- 5º - Multiplicar o custo unitário de cada indutor calculado anteriormente pelas quantidades consumidas desse indutor em cada bem ou serviço.

Embora a NCP 27 apresente várias vantagens da utilização do sistema ABC, alguma da literatura existente também faz referência às suas desvantagens. Assim, o Quadro 5 apresenta algumas vantagens apresentadas pela presente norma, relativas à utilização deste sistema, em contraste com as desvantagens apresentadas por diversos autores.

Quadro 5. Vantagens e desvantagens da utilização do sistema ABC nas organizações

Utilização do sistema ABC nas organizações	
Vantagens (de acordo com a NCP 27)	Desvantagens
Permite imputar os gastos indiretos	Não considera as limitações das produções de bens/serviços das organizações (Apolloni <i>et al.</i> , 2004)
Minimiza distorções no cálculo do custo por objetivo de custo	Não tem um mecanismo que ligue os vários centros de custos, de forma a permitir assegurar um ótimo global (Fu, 2000)
Ajuda a avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades	A sua implementação é dispendiosa e complexa, sendo difícil padronizar para diferentes organizações (Sievanen & Tornberg, 2002)

¹⁷ “Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados. É o caso, por exemplo, dos gastos com manutenção, funcionamento dos edifícios, depreciações, amortizações, publicidade, comunicações, segurança e vigilância, limpeza e higiene, custos administrativos ou de gestão” (Ponto 3.1 da NCP 27).

Maior fiabilidade e rigor na informação produzida	Limitado a medidas de carácter financeiro, uma vez que apenas considera as unidades monetárias como consumo de recursos (Higgins & Young, 2001)
Orienta os gestores e dirigentes para a gestão das atividades, principalmente para as que acrescentam valor ao cliente	A relação custo-benefício da sua implementação pode não justificar a mudança nos métodos utilizados pelas organizações (Askarany & Yazdifar, 2007)
Contribui para a melhoria contínua: - Elimina desperdícios - Melhora a tomada de decisão - Maior foco para as atividades que geram custos - Permite a realização do <i>benchmarking</i>	A sua implementação requer conhecimentos de natureza técnica, sendo também necessária abertura para a mudança por parte da organização (Major & Vieira, 2017)
Pode ser utilizado em simultâneo com outros sistemas, tais como o sistema de custo por processo e/ou o sistema de custos por ordem de trabalho	É necessário muito tempo para a sua implementação e para ganhar experiência na utilização das tecnologias de informação (Quesado & Silva, 2021)

Fonte: Elaboração própria

Embora o sistema ABC tenha as suas desvantagens, a NCP 27 destaca que é o melhor sistema de gestão de recursos que pode ser utilizado pelas entidades do setor público. Baird (2007) refere que, devido ao elevado número de recursos alocados às grandes organizações públicas, é provável que estas venham a adotar o sistema ABC, caso não o tenham já feito.

Laguecir *et al.* (2020) concluíram também que a utilização deste sistema fomenta um ambiente de responsabilização financeira e social, dado que está a ser utilizado o erário público para fazer face às despesas das entidades públicas. Assim, este sistema vai permitir colmatar algumas lacunas existentes na gestão de recursos no setor público, permitindo servir melhor os cidadãos (Vazakidis *et al.*, 2010).

2.4. Implementação e aplicação da Norma de Contabilidade Pública 27 no setor público português e principais limitações

Em Portugal, os padrões contabilísticos que o país segue e que estão presentes no SNC-AP, são convergentes com as normas IPSAS (DL n.º 192/2015), normas essas que já padronizaram a contabilidade pública de diversas entidades, das quais se destacam a *North Atlantic Treaty Organization* e a *International Criminal Police Organization* (Rossi *et al.*, 2016).

De modo a implementar um sistema de CG numa organização pública, em concordância com os normativos em vigor, o Comité de Normalização Contabilística Público (2017) refere que importa identificar vários componentes que serão ativamente utilizados na aplicação da CG, nomeadamente:

- Objetos de custeio (bens/serviços, ativos fixos, etc.);
- Unidades orgânicas e/ou atividades;
- Critérios de classificação dos gastos¹⁸;
- Indutores de custo (no caso de ser utilizado o método ABC);
- Critérios de imputação dos gastos indiretos¹⁹;
- Plano de contas (conta 9, por exemplo) e/ou quadros de apuramento de custos;
- Mapas de divulgação de informação relativamente à informação a incluir no relato financeiro de finalidades gerais;
- Indicadores operacionais para a avaliação de desempenho.

O ponto 34 da NCP 27 indica a informação que deve estar contida no relatório de gestão das organizações públicas, no que concerne à informação a divulgar proveniente da CG. Segundo o art.º 66.º do DL n.º 262/86, o relatório de gestão é um documento que demonstra a evolução da organização, explanando o seu desempenho financeiro, tendo em consideração a sua dimensão e complexidade, bem como os riscos e incertezas que a mesma enfrenta.

Deste modo, o relatório de gestão, à luz da NCP 27, deve conter: os custos diretos, os custos indiretos e os rendimentos de cada bem, serviço ou atividade; “custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico” (alínea c) do ponto 34 da NCP 27) e; “objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados” (alínea d) do ponto 34 da NCP 27).

Os documentos de prestação de contas, do qual o relato financeiro anual faz parte, devem divulgar, junto com a informação obtida pela contabilidade orçamental e contabilidade financeira, a informação divulgada pela CG, correspondente à avaliação de desempenho e à avaliação por programas das organizações, com os respetivos custos associados a cada atividade e a cada programa, conforme é referido pelo Ministério das Finanças (2018).

Relativamente à aplicação da CG segundo um plano de contas da classe 9, o SNC-AP deixa à consideração a utilização de um plano de contas, não existindo sequer um plano padronizado da mesma no sistema contabilístico em vigor (Teixeira, 2016b). Como tal, o

¹⁸ Por exemplo: gastos fixos/variáveis, diretos/indiretos/comuns, incorporáveis, não incorporáveis, etc.

¹⁹ Por exemplo: n.º de trabalhadores, unidades produzidas por período de tempo,

Comité de Normalização Contabilística Público (2017) desenvolveu um modelo como proposta de um plano de contas para a classe 9 (conforme presente no ANEXO A), que visa um registo digráfico, baseado numa relação entre a classe 9 e as classes 6 e 7 do plano de contas do SNC-AP. De modo a elucidar melhor como o Comité de Normalização Contabilística Público (2017) pretende que seja utilizada a classe 9 para as organizações registarem os respetivos gastos e rendimentos, a Figura 2²⁰ representa um fluxograma demonstrativo do funcionamento dessa mesma classe 9.

No Parecer sobre a Conta Geral do Estado, o Tribunal de Contas (2020) afirma que, nas contas prestadas por algumas entidades em SNC-AP existem problemas na divulgação de informação relativa à CG, de acordo com os pressupostos na NCP 27. Este problema acontece devido às limitações existentes na aplicação desta norma no setor público.

O Tribunal de Contas (2019) destaca que as entidades utilizadoras do *software* GeRFiP, das quais a GNR faz parte, ainda não conseguem implementar o método ABC nem cumprir com os pressupostos da NCP 27, porquanto a ESPAP referiu que a implementação desta norma no GeRFiP surgirá aquando da criação da orçamentação por programas, de modo a serem inseridas na plataforma informática em simultâneo. Conforme foi referido no subcapítulo 1.3, a Orçamentação por programas está prevista ser executada no Orçamento de Estado de 2024, pelo que até lá não é expectável que existam alterações de relevo no GeRFiP, no âmbito da CG.

Os problemas com o *software* foram também apontados por Nogueira *et al.* (2020) como a principal limitação para a implementação do SNC-AP no estudo de caso que estes autores realizaram. Apesar da entidade investigada pelos autores referidos anteriormente utilizar um *software* diferente do GeRFiP, estes revelam problemas semelhantes, que impedem o desenvolvimento das práticas contabilísticas nas organizações, por razões alheias a estas.

Outros obstáculos evidenciados por diversos autores prendem-se com a inércia institucional, a falta de proatividade dos utilizadores da CG e a falta de formação destes, que são fatores que levam a um atraso na implementação de novos procedimentos contabilísticos, causando consequentemente problemas ao nível do desenvolvimento e competitividade organizacional (Jesus & Gomes, 2019; Nasi & Steccolini, 2008; Monteiro & Pinho, 2016).

²⁰ Vide APÊNDICE F.

PARTE II – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO E TRABALHO DE CAMPO

CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS

No Capítulo 3 é apresentada a estrutura metodológica de toda a investigação, que pretende detalhar como foi realizado o estudo, de modo a ser possível responder a «qual é o meu problema?» e «o que devo fazer?», questões que, de acordo com Coutinho (2018), representam a síntese de qualquer trabalho de investigação.

3.1. Definição das questões e objetivos da investigação

Aquando da seleção de um tema a investigar, Pardede (2018) refere que a QC tem o propósito de conduzir o estudo, de modo a ser possível responder à mesma, devendo assim ser a mais específica e objetiva possível. Ratan *et al.* (2019) destacam a importância da QC na exploração de um tema incerto ou inexistente, que necessita de ser investigado.

Relativamente às QD, estas têm de estar relacionadas com a QC, devendo, contudo, concentrarem-se em aspetos mais específicos da investigação, com o propósito de possibilitar que as respostas às QD vão de encontro com a resposta à QC, como defende Lantsoght (2018).

No que concerne ao OG, este deve definir o propósito do estudo, estando consequentemente relacionado com a QC (Farrugia *et al.*, 2010), enquanto que os OE devem desconstruir e decompor OG, sendo que cada QD deve estar relacionada com o OE correspondente (Santos *et al.*, 2019).

Creswell (2014), por sua vez, enfatiza a importância de uma boa definição dos objetivos da investigação, uma vez que estes vão servir para responder às questões da investigação.

De acordo com Fandino (2019), o processo de formulação das questões da investigação requerem um estudo prévio por parte do investigador, de forma a estar familiarizado com a literatura existente, para assim conseguir detetar o problema que vai levar à QC e restantes QD.

Considerando o referido anteriormente, o Quadro 6 revela a QC e QD, associadas, respetivamente ao OG e demais OE.

Quadro 6. Definição dos objetivos e das questões da investigação.

Objetivo Geral: Propor medidas que permitam desenvolver a CG na GNR.	Questão Central: Que medidas podem ser tomadas, de modo a desenvolver a CG na GNR?
Objetivo Específico 1 (OE1): Analisar o estado da arte da aplicação da CG na GNR.	Questão Derivada 1 (QD1): De que forma está a ser aplicada a CG na GNR?
Objetivo Específico 2 (OE2): Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas.	Questão Derivada 2 (QD2): Como é que outras organizações públicas estão a implementar e desenvolver a CG?
Objetivo Específico 3 (OE3): Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR.	Questão Derivada 3 (QD3): Quais são as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR?
Objetivo Específico 4 (OE4): Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG na GNR.	Questão Derivada 4 (QD4): Que informação deve produzir um sistema de CG na GNR?

Fonte: Elaboração própria.

Uma vez definidos os objetivos da investigação e respetivas QD e QC, importa compreender as metodologias a utilizar para cumprir os objetivos delineados anteriormente.

3.2. Estratégia de investigação e desenho de pesquisa

Os métodos e metodologias de investigação são essenciais para a realização de projetos de investigação, na medida em que permitem obter resultados fidedignos e bem fundamentados, assegurando a qualidade da investigação, tal como é defendido por Håkansson (2013).

A presente investigação segue princípios éticos, com o propósito de proteger todos os intervenientes na presente investigação, preservar a honestidade, alcançar resultados válidos e aplicar os resultados obtidos de forma apropriada na investigação (Chambliss & Schutt, 2019).

Assim, o presente subcapítulo pretende fazer uso da metodologia para descrever como é possível chegar à dimensão epistemológica da investigação, isto é, utilizar a ciência enquanto ferramenta para explicar o estudo em questão, conforme é referido por Rauen (2018).

Relativamente à estrutura metodológica utilizada na investigação, esta encontra-se explanada no Quadro 7, de acordo com a estrutura defendida na obra de Saunders *et al.* (2009).

Quadro 7. Estrutura metodológica da investigação.

Posicionamento epistemológico, ontológico e axiológico	O posicionamento ontológico é o estudo do “ser”, permitindo descrever aquilo que pode ser conhecido, abrangendo a base do conhecimento (Berryman, 2019). O uso do posicionamento epistemológico tem como objetivos a transmissão, justificação e discussão do conhecimento (Hathcoat <i>et al.</i>, 2019; Yulianto, 2021). A epistemologia e a ontologia são utilizadas em conjunto pelos investigadores para descrever a teoria dos acontecimentos e procurar utilizá-la para responder às questões da investigação (Bell <i>et al.</i>, 2019; Berryman, 2019). Enquanto a ontologia está relacionada com a existência e a epistemologia com o conhecimento, a axiologia está relacionada com o valor nos campos da ética e estética, sendo que o valor que o investigador dá à axiologia terá impacto na credibilidade da investigação (Al-Ababneh, 2020; Saunders <i>et al.</i>, 2009). Assim, do ponto de vista epistemológico, o conhecimento produzido nesta investigação é situacional e dinâmico, devido à metodologia utilizada, com base em métodos qualitativos e quantitativos (Saraiva <i>et al.</i>, 2018). Em termos ontológicos, respeitante à natureza da realidade, esta investigação apresenta posições próximas do Objetivismo, assente no paradigma positivista, em que a realidade é definida de uma perspetiva externa através de métodos quantitativos (inquéritos); e do Subjetivismo, em que o fenómeno social é interpretado a partir das perceções dos atores sociais e através das lentes do investigador, através de uma abordagem qualitativa (entrevistas) (Saraiva <i>et al.</i>, 2018).
Filosofia pragmática	A utilização de um posicionamento pragmático compreende a alternância entre os posicionamentos epistemológicos, axiológicos e ontológicos no decorrer da investigação, desde que cumpra o objetivo mais importante: responder à QC (Saunders <i>et al.</i>, 2009).
Raciocínio dedutivo	O raciocínio dedutivo compreende a aplicação da teoria existente num determinado objeto de estudo (Saunders <i>et al.</i>, 2009). A investigação através deste tipo de raciocínio, que parte do geral para o particular, resulta em conclusões obtidas através de premissas que, segundo um raciocínio lógico, as torna incontestáveis (Santos <i>et al.</i>, 2019).
Estratégia da investigação: Método exploratório sequencial misto	O método misto consiste na utilização de métodos quantitativos (inquéritos, por exemplo) e de métodos qualitativos, como é o caso das entrevistas exploratórias (Dahlberg <i>et al.</i>, 2010). No método exploratório misto, em particular, a investigação inicia-se com a exploração de dados qualitativos e respetiva análise, passando de seguida para a exploração e análise dos dados quantitativos, com base nos resultados obtidos da análise qualitativa (Creswell, 2014).
Desenho da investigação: Comparativo	O estudo comparativo é utilizado para investigar dois ou mais casos com diferenças significativas entre si, utilizando métodos idênticos de análise (Bryman, 2012).
Horizonte temporal transversal	A investigação transversal compreende a análise de dois ou mais casos, num determinado período de tempo, com base em dados qualitativos e/ou quantitativos (Bryman, 2012). Assim, a presente investigação é transversal, na medida em que pretende analisar o panorama atual da aplicação da CG na GNR, comparando com outras entidades de referência, como a Câmara Municipal de Cascais, a Força Aérea, a Marinha, o Exército e a Polícia de Segurança Pública (PSP).

Fonte: Elaboração própria, baseado na estrutura metodológica de Saunders *et al.* (2009).

De acordo com a estrutura metodológica da presente investigação, conforme consta no Quadro 7, o trabalho de campo inicia-se com a recolha e tratamento de dados qualitativos (entrevistas exploratórias), sendo que os dados quantitativos (inquéritos por questionário) só serão recolhidos e tratados *à posteriori*, seguindo assim o método sequencial misto

defendido por Creswell (2014). Os dados serão recolhidos de diferentes organizações, permitindo assim comparar diferentes casos, adotando técnicas idênticas de investigação (Bryman, 2012).

3.3. Técnicas, procedimentos e meios utilizados para o tratamento de dados

A recolha de dados para a realização do enquadramento teórico, consistiu numa pesquisa bibliográfica de livros e artigos científicos, com recurso ao *software Harzing's Publish or Perish*, bem como Dissertações de Mestrado e Teses de Doutoramento, que foram consultadas nos Repositórios Científicos de Acesso Aberto de Portugal (RCAAP), que permitiu seleccionar os livros e artigos científicos que fossem susceptíveis de enriquecer o estudo em questão.

Assim, o critério de seleção consistiu na recolha e análise dos cem livros e artigos científicos com maior número de publicações por ano, que tenham sido publicados entre 2015 e 2021, de acordo com as palavras-chave “*management accounting*” e “*public sector*”, bem como “NCP 27” e “setor público”, para a pesquisa de estudos realizados em Portugal. Foi também utilizado o *Google Scholar* para enriquecer a investigação, com o acrescento de mais obras relativas ao estudo em questão.

Dos artigos seleccionados, foram também analisadas as obras citadas pelos autores dos estudos pesquisados anteriormente, de modo a ser possível examinar obras mais antigas, contudo igualmente relevantes (Torraco, 2005).

Adicionalmente, procedeu-se também à análise da legislação em vigor interna e externa à GNR, relacionada direta ou indiretamente com o tema da investigação.

A ferramenta utilizada para realizar a redação da presente Dissertação de Mestrado foi o *Microsoft Office Word®*, sendo que a sua estrutura segue os pressupostos na Norma de Execução Permanente (NEP) n.º 522/1ª, de 20 de janeiro de 2016.

Todas as citações e respetiva Bibliografia seguem as normas da *American Psychological Association*²¹. O fluxograma demonstrado na Figura 2 foi elaborado com recurso ao *Bizagi Modeler®*.

²¹ De acordo com a 7.ª Edição do *Publication Manual of the American Psychological Association* (2020).

3.3.1. Entrevistas

As entrevistas realizadas foram todas entrevistas individuais, cujo entrevistado é sempre um “interveniente-chave” na organização, no que concerne ao tema de cada entrevista (Hamilton & Finley, 2019).

Creswell (2013) destaca a escolha do tipo de entrevista a realizar como fator determinante para ser possível responder às questões da investigação (QD e QC). Assim, as entrevistas realizadas à Câmara Municipal de Cascais e à ESPAP, presentes no Quadro 12²² e no Quadro 13²³, respetivamente, foram entrevistas semiestruturadas, com o intuito de explorar e aprofundar os assuntos em estudo, para além do que estava cingido no guião, dando oportunidade aos entrevistados de partilharem informações que considerassem oportunas para a investigação (Frost, 2021; Qu & Dumay, 2011). Ademais, a CG é uma área específica nas organizações, pelo que as entrevistas semiestruturadas são as mais aconselhadas, permitindo aos entrevistados tomarem parte do controlo das entrevistas (Tracy, 2020).

De acordo com o parágrafo anterior, as entrevistas realizadas à ESPAP e à Câmara Municipal de Cascais são consideradas por Hennink *et al.* (2020, p. 116) como «entrevistas aprofundadas», na medida em que, através da realização de entrevistas semiestruturadas, é possível recolher dados detalhados relativos ao tema em questão, resultantes da informação disponibilizada pelo entrevistado. A informação produzida neste tipo de entrevistas tem por base as experiências vividas pelos entrevistados, permitindo assim enriquecer a investigação com o conhecimento de diversos especialistas (Adamson *et al.*, 2004).

A entrevista realizada à Chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades da Câmara Municipal de Cascais surgiu do facto de que o município já tem um sistema de CG implementado, cujos resultados provenientes da CG se encontram explanados no subcapítulo 3 do Capítulo II do Relatório de Gestão de 2020 da Câmara Municipal de Cascais.

Assim, a entrevista suprarreferida foi de encontro ao OE2, permitindo que, através da utilização de *benchmarking*²⁴, seja possível conhecer as boas práticas e lições aprendidas

²² Vide APÊNDICE G.

²³ Vide APÊNDICE H.

²⁴ O *benchmarking* é um instrumento de gestão muito utilizado nas últimas décadas, que consiste na compreensão dos melhores processos e medidas adotadas por outras organizações, de modo a ser possível extrapolar para a própria organização, com o objetivo de melhorar o desempenho da mesma (Anand & Kodali, 2008).

numa instituição cuja experiência em CG é superior ao objeto de estudo da presente investigação, com o intuito de implementá-las posteriormente, se possível, na GNR, conforme estabelecido no OG.

Relativamente à entrevista com a Diretora da Direção de Serviços Partilhados de Finanças da ESPAP, esta surgiu do facto de que a GNR utiliza o GeRFiP para o tratamento contabilístico das contas da organização, conforme refere o art.º 3.º do DL n.º 117-A/2012, pelo que se revela de extrema importância compreender os avanços que o *software* vai ter ao nível da CG. Assim, esta entrevista teve como objetivo primordial conhecer algumas das condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR, permitindo cumprir o OE3.

Posteriormente às entrevistas suprarreferidas, realizaram-se também entrevistas estruturadas ao Chefe da Divisão de Contabilidade da GNR, ao Adjunto do Diretor da Direção de Finanças do Exército, ao Diretor da Direção de Administração Financeira da Marinha, à Chefe do Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial da Força Aérea e à Chefe da Divisão de Gestão Orçamental, cuja análise às mesmas se encontra explanada no Quadro 14²⁵. A utilização deste tipo de entrevistas pressupõe o recurso a questões curtas e objetivas, sendo também espectável que as respostas tenham iguais características, de modo que os entrevistados se cinjam aos cernes das questões (Adhabi & Anozie, 2017).

O objetivo das entrevistas suprarreferidas passa por permitir uma análise comparativa do estado da arte da implementação e desenvolvimento da CG noutras instituições públicas com a GNR, indo de encontro ao estabelecido no OE2. O critério para a escolha das organizações a comparar com a GNR reside no facto destas serem as que mais se assemelham às características da instituição em estudo, que é uma força de segurança de natureza militar. Assim, foi utilizado no estudo os três ramos das Forças Armadas (Exército, Força Aérea e Marinha) e a Força de Segurança com características mais idênticas à GNR, a PSP.

De modo a compreender as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR (OE3), bem como a informação que deve ser produzida nos diferentes níveis (operacional, intermédio e estratégico) por um sistema de CG (OE4), permitindo assim apoiar a tomada de decisão, foram realizadas duas entrevistas estruturadas e uma entrevista semiestruturada.

²⁵ Vide APÊNDICE I.

As entrevistas estruturadas, apresentadas no Quadro 15²⁶, foram dirigidas ao Comandante do CARI e ao Diretor do DRF, enquanto a entrevista semiestruturada, explanada no Quadro 16²⁷ foi dirigida ao Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão da GNR, sendo que esta última também vai de encontro ao OE1, na medida em que é analisado ao detalhe o estado da arte da CG na instituição.

Como as entrevistas realizadas às entidades da GNR abrangem os níveis estratégico, intermédio e operacional, é possível adotar medidas para cada um desses níveis, uma vez que a CG é uma ferramenta utilizada em todos os níveis, tal como afirmam Puspitawati e Susanto (2019).

As entrevistas realizadas, cujas informações relativas às mesmas se encontram no Quadro 17²⁸ têm o propósito de cumprir os diversos OE, sendo que estes foram notificados via *e-mail* para a realização das entrevistas, onde anexado ao respetivo *e-mail* se encontrava uma carta de apresentação²⁹, com o objetivo de elucidar os mesmos relativamente ao trabalho de investigação para o qual iriam contribuir.

Quanto à validação das entrevistas, o procedimento realizado foi o mesmo para todos os entrevistados, consistindo no envio de um *e-mail* para estes, após a realização das respetivas entrevistas, onde constava o guião da entrevista com as perguntas e as respetivas respostas, de modo que estes pudessem fazer alterações que considerassem pertinentes, reencaminhando posteriormente a versão final da entrevista, sendo essa a tratada na presente investigação. Assim, todos os dados presentes na investigação, resultantes das entrevistas realizadas, consideram-se aprovados pelos respetivos entrevistados.

3.3.2. Inquérito por Questionário

Harris e Brown (2010) confirmam a importância dos questionários, na medida em que estes levam os inquiridos a responder exatamente ao que é pretendido pelos investigadores, enquanto nas entrevistas pode existir o caso de alguns entrevistados desviarem o tópico da conversa, ficando os investigadores sem a resposta desejável.

Numa perspetiva diferente da anterior, Seale (2012) realça o cuidado que deve ser tido aquando da realização de inquéritos por questionários, destacando o facto de as questões

²⁶ Vide APÊNDICE J.

²⁷ Vide APÊNDICE K.

²⁸ Vide APÊNDICE L.

²⁹ Vide APÊNDICE M.

colocadas terem de ser as mais simples e claras possíveis, de modo a não existirem dúvidas por parte dos inquiridos sobre o que devem responder.

Em concordância com o referido anteriormente, Saunders *et al.* (2019) referem que os questionários não devem ser utilizados para colocar questões que se deviam fazer em entrevistas exploratórias, assim como outro tipo de questões que exijam respostas extensas.

O inquérito por questionário³⁰ foi criado após a realização das entrevistas exploratórias à ESPAP, à Câmara Municipal de Cascais e ao Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão da GNR, permitindo assim uma boa conceção do mesmo, cingindo este às questões estritamente necessárias, que não foram abordadas nas entrevistas exploratórias (Adamson *et al.*, 2004).

O inquérito referido anteriormente tinha como destinatários as chefias das SRLF, encontrando-se dividido em duas partes:

- A primeira parte, que corresponde a 23 questões de escolha múltipla e de resposta curta, indo de encontro com os OE1, OE3;
- A segunda parte, composta por 9 questões, cujas respostas estão baseadas na escala de *Likert*, sendo assim possível avaliar as preferências dos indivíduos de uma determinada organização, relativamente a um tema específico, com base numa escala métrica (Joshi *et al.*, 2015).

A validação do questionário foi feita pelo Tenente-Coronel de Administração Militar Artur Saraiva e pelo Capitão de Administração Militar da GNR Luís Gonçalves, tendo sido respondido por 26 dos 29 inquiridos pretendidos, obtendo-se assim uma taxa de participação de 89,7%.

Em termos absolutos, a amostra não é estatisticamente robusta, devido à reduzida dimensão da população, sendo que o objetivo do questionário passa por aplicar as mesmas questões a todos os inquiridos, cuja amostra seria igual à população, não existindo assim intenção de obter uma validação estatística.

O inquérito por questionário foi criado no *Microsoft Office Forms*®, sendo que, para a análise e tratamento dos dados, recorreu-se à utilização do *Microsoft Office Excel*® e do *Statistical Package for the Social Sciences*® (SPSS).

³⁰ Vide APÊNDICE N.

CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. Análise do inquérito por questionário

O inquérito por questionário tem como objetivo inquirir um militar por SRLF de cada UCO, desde que exerça a função de chefia da SRLF. Assim, a pergunta do questionário (PQ) n.º 1 serve para que os inquiridos refiram qual é a UCO a que pertencem, estando o resultado das respostas explanado na Figura 3³¹.

O respetivo questionário está organizado em duas partes, sendo a primeira composta por 23 questões de escolha múltipla e de resposta curta, seguido de uma segunda parte composta por 9 questões, cujas respostas se basearam na escala de *Likert*³². A não inclusão de um ponto “neutro” tem como objetivo impedir que os inquiridos utilizem constantemente essa opção, sendo que, no entanto, foi acrescentada a opção “não sei / não respondo”, de modo que os inquiridos possam optar, independentemente do motivo, por não responder à questão (Joshi *et al.*, 2015).

As PQ2 e PQ3 têm o objetivo de identificar os inquiridos, relativamente ao posto e à arma/serviço³³ dos mesmos, servindo a Tabela 1 para apresentar a distribuição dos oficiais por posto e por arma/serviço.

Tabela 1. Distribuição dos inquiridos por posto e por arma/serviço.

Posto Arma/Serviço	Alferes	Tenente	Capitão	Major	Tenente-Coronel	TOTAL
Administração Militar	1	3	2	2	0	8
Infantaria	0	0	1	9	5	15
Cavalaria	0	0	1	0	1	2
QTPS ³⁴	0	0	0	1	0	1
TOTAL	1	3	4	12	6	26

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao *Excel*.

³¹ Vide APÊNDICE O.

³² Possibilidades de resposta: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante; 5 – Não sei / Não respondo.

³³ Cada militar pertence a uma arma ou serviço, que é referente à especialidade do mesmo.

³⁴ Quadro Técnico de Pessoal e Secretariado (QTPS).

Relativamente à existência de contabilistas certificados nas UCO, nenhum dos 26 inquiridos possui essa valência, conforme foi verificado nas respostas à PQ4, sendo que apenas o Comando Territorial (CTer) Santarém possui contabilistas certificados (2 elementos), de acordo com as respostas à PQ6. A PQ5 pretendia demonstrar o efetivo das diversas SRLF's, sendo a Tabela 2 demonstrativa do n.º de elementos que compõem as SRLF's.

Tabela 2. Efetivo das SRLF's.

Efetivo	N.º de respostas	Frequência relativa das respostas
0-5	0	0%
6-10	17	65,4%
11-15	8	30,8%
16-20	0	0%
+20	1	3,8%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao Excel.

Os resultados demonstrados anteriormente apresentam que quase dois terços das SRLF's são compostas entre 6 e 10 elementos (65,4%), sendo que apenas uma UCO (Secretaria-Geral da GNR) é composta por mais de 20 elementos. As restantes 8 SRLF's (30,8%) são compostas entre 11 e 15 elementos.

Relativamente ao conhecimento que os inquiridos possuem quanto ao conceito de CG, verifica-se nas respostas à PQ7 que metade refere estar familiarizado com o mesmo, enquanto a outra metade confessa não o conhecer. No entanto, o que se verifica com a questão seguinte (PQ8) é que, dos 13 inquiridos que afirmaram estar familiarizados com o conceito de CG, apenas 5 o conhecem verdadeiramente. Assim, a Tabela 6³⁵ mostra, por arma/serviço, as respostas dos inquiridos que afirmaram conhecer o conceito de CG. A conclusão que se retira da tabela anterior é que apenas 5 dos 26 inquiridos (19,2%) realmente têm noção do objetivo da CG, apesar das funções de chefia que desempenham. Ademais, importa realçar que os 5 elementos referidos anteriormente, 4 são de Administração Militar e o outro Oficial é de Infantaria, mas cujo Adjunto é um Oficial de Administração Militar.

No que diz respeito à PQ9, é possível constatar que 18 SRLF's utilizam a contabilidade analítica disponível no GeRFiP, o que corresponde a 69,2% da população inquirida, enquanto 8 SRLF's (30,8%) não fazem uso da contabilidade analítica. As

³⁵ Vide APÊNDICE P.

respostas das 8 SRLF's referidas anteriormente não se assemelham à realidade pois, de acordo com a entrevista ao chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, todas as SRLF's utilizam a contabilidade analítica no GeRFiP, porquanto os gastos estão obrigatoriamente associados aos respetivos centros de custo, tarefa essa desempenhada através da contabilidade analítica disponível pelo GeRFiP. Com a PQ 10, pretende-se saber quais são as situações em que é utilizada a contabilidade analítica no GeRFiP. Apesar desta questão ser de resposta curta, o que não limitou os inquiridos a determinadas respostas como é o caso da escolha múltipla, as respostas entre os inquiridos foram unânimes, indo sempre de encontro à imputação de custos a centros de custo correspondentes às subunidades e a ordens internas de viaturas, palha, ração, embarcações, entre outros.

No caso da PQ11, pretendia-se saber quais são as SRLF's que utilizam um sistema de CG, pelo que 38,5% dos inquiridos (10 militares) referiram utilizar um sistema de CG na respetiva UCO, sendo que 61,5% (16 militares) admite não utilizar um sistema de CG. A PQ12 dava seguimento à PQ11, onde os militares que referiram aplicar um sistema de CG na respetiva UCO eram solicitados a explicar como está implementado esse mesmo sistema. Contudo, as respostas dadas à PQ12 foram semelhantes às respostas à PQ10, consistindo na utilização do GeRFiP para imputar custos aos respetivos centros de custo e para utilizar ordens internas para as situações referidas anteriormente, o que revela desconhecimento, por parte de alguns inquiridos, relativamente ao que deve conter um sistema de CG.

Como tal, de modo a compreender a relação entre as respostas obtidas na PQ9 e na PQ11, procedeu-se à tabulação cruzada entre estas, cujos dados se encontram na Tabela 3, onde está esplanada a frequência absoluta das respostas (N) e a respetiva frequência relativa percentual (%).

Tabela 3. Tabulação cruzada entre a PQ9 e a PQ11.

		PQ11: A SRLF/Repartição que chefia utiliza um sistema de contabilidade de gestão?				Total	
		Não		Sim			
		N	%	N	%	N	%
PQ9: A SRLF/Repartição que chefia utiliza a contabilidade analítica disponível no GeRFiP?	Não	6	37,5%	2	20,0%	8	30,8%
	Sim	10	62,5%	8	80,0%	18	69,2%
Total		16	100,0%	10	100,0%	26	100,0%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

Conforme se verificou anteriormente, o GeRFiP não possui um sistema de CG, sendo que os inquiridos referiram praticar apenas uma contabilidade analítica mais rudimentar, onde não é possível mensurar devidamente as atividades, ao nível dos gastos, rendimentos e resultados, conforme o previsto no Quadro 10. Deste modo, os 10 inquiridos que referem utilizar um sistema de CG, revelaram não compreender o essencial que deve ter um sistema de CG, com a agravante dos 2 inquiridos que referiram não utilizar a contabilidade analítica no GeRFiP, ao mesmo tempo que fazem uso de um sistema de CG.

No que concerne à PQ13, pretendia-se saber quantas UCO utilizavam corretamente os centros de custo no GeRFiP. De acordo com as respostas obtidas, 25 SRLF's (96,2%) fazem uso correto dos centros de custo no GeRFiP, enquanto 1 inquirido (3,8%) admitiu que a SRLF que representa não está a utilizar estes. Com base nas respostas obtidas, verificamos uma incongruência quando relacionamos estas com as respostas à PQ9, pois a imputação dos gastos nos centros de custo faz-se através da contabilidade analítica disponível no GeRFiP, conforme foi possível verificar pelas entrevistas ao Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, ao Chefe da Divisão de Contabilidade e ao Diretor do DRF. Assim, dos 8 inquiridos que responderam que não utilizavam a contabilidade analítica disponível no GeRFiP, pelo menos 7 deles utilizam.

As respostas à PQ14 revelam que os centros de custo são utilizados para a imputação dos custos diretos e indiretos às diversas subunidades, indo de encontro ao referido no Relatório de Gestão de 2020 da GNR.

No que concerne à solicitação para a criação de ordens internas³⁶ (PQ15), metade dos inquiridos (13 UCO) referem não solicitar a criação de ordens internas, enquanto os restantes 50% dos inquiridos solicitam a criação de ordens internas no GeRFiP, justificando na PQ16 que o fazem para conseguir registar os gastos nas novas viaturas que chegam UCO, bem como para registar os custos de missões internacionais nas quais a UCO esteja a participar.

Respeitante à utilização de ordens internas já criadas no GeRFiP (PQ17), 11 SRLF's (42,3%) não utilizam ordens internas já criadas, enquanto 57,7 % (15 UCO) dos inquiridos referem utilizar estas, sendo que na PQ18 indicam que as utilizam para registar os gastos das viaturas, embarcações e animais. Deste modo, podemos confirmar que, ao nível das SRLF's, a CG ainda não está a ser aplicada, sendo que a contabilidade analítica continua num estado igual ao que se encontrava descrito no Relatório de Gestão da GNR de 2020.

³⁶ As ordens internas não podem ser criadas pelas SRLF's das diversas UCO. Conforme indica o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, quando uma SRLF pretende criar uma ordem interna, tem de solicitar esse pedido à DRL, de modo que esta possa criá-la.

De modo a compreender as formações que os militares tiveram em SNC-AP (PQ19) e em CG em particular (PQ21), bem como à familiarização destes com a NCP 27 (PQ23), procedeu-se à análise das respostas dos inquiridos, por arma/serviço, através de uma tabulação cruzada entre a PQ3 e as PQ referidas anteriormente, cujos dados se encontram na Tabela 7, Tabela 8 e Tabela 9³⁷.

De acordo com a análise à Tabela 7, é possível constatar que 80% dos inquiridos que tiveram formação em SNC-AP (4 militares) são de Administração Militar, cujas formações foram dadas na Academia Militar, UniLEO e no Curso de Promoção a Oficial Superior, sendo que apenas 1 inquirido (20%) de Infantaria indica que teve formação em SNC-AP no Curso de Promoção a Oficial Superior, conforme demonstra a PQ20. Os restantes 21 militares (80,7%) nunca tiveram formação em SNC-AP, o que revela que grande parte dos militares que exercem funções de chefia nas SRLF's não tiveram qualquer formação em SNC-AP, apesar deste sistema contabilístico ter sido criado em 2015 e implementado na GNR em 2019.

No que concerne à formação em CG em particular (PQ21) constata-se, através da análise à Tabela 8, que 75% dos inquiridos que tiveram formação em CG (6 militares) são de Administração Militar, sendo os restantes 25% correspondentes a 2 Oficiais de Infantaria. Essa formação, de acordo com as respostas à PQ22, foi dada aos 6 Oficiais de Administração Militar na Academia Militar, enquanto os 2 Oficiais de Infantaria tiveram a formação apenas no Curso de Promoção a Oficial Superior. Analisando a Tabela 9, referente à PQ23 verifica-se que 5 dos 8 (62,5%) Oficiais de Administração Militar está familiarizado com a NCP 27, enquanto apenas 7 dos 18 (38,9%) Oficiais dos restantes quadros admite estar familiarizado com a respetiva norma.

Relativamente às respostas da Parte I do questionário, é notória a necessidade de formação no âmbito da CG, bem como do manuseamento do GeRFiP. Para além dos inquiridos que não possuem o conhecimento relativo à CG, verificado nas respostas à PQ7 e PQ8, as respostas à PQ11 e PQ12 revelam que os inquiridos que responderam “Sim” à PQ11 não sabem no que consiste um sistema de CG. Essa necessidade de formação mencionada anteriormente vai ao encontro às respostas obtidas nas entrevistas com o Diretor do DRF e com o Comandante do CARI, em que ambos afirmam a necessidade de formar e especializar os militares que exerçam funções administrativas na GNR.

³⁷ Vide APÊNDICE Q.

O Diretor do DRF realça também a necessidade de os militares dominarem o GeRFiP na sua plenitude, necessidade essa que se vem a verificar pelas incongruências nas respostas ao questionário, onde alguns inquiridos afirmaram não utilizar a contabilidade analítica do GeRFiP, mas indicaram nas respostas seguintes que utilizam centros de custo e ordens internas, que são utilizadas no módulo de contabilidade analítica do GeRFiP.

Ademais, a análise às respostas dos inquiridos, com especial foco nas respostas às PQ8, PQ19, PQ21 e PQ23, é perceptível a necessidade de colocar Oficiais de Administração nas SRLF's. Esta conclusão segue os pensamentos do Comandante do CARI, que revela querer cumprir esse objetivo assim que existir um efetivo de Oficiais de Administração Militar que permita ter, pelo menos, um Oficial de Administração Militar por SRLF, sem comprometer as funções desempenhadas no CARI.

A medida suprarreferida vai de encontro ao definido no Despacho n.º 53/09-OG, que defende que o Chefe das SRLF's deve ser, preferencialmente, um Oficial de Administração Militar. No entanto, também é notória a necessidade de formação contínua dos Chefes e Adjuntos dos Chefes das SRLF's, inclusive dos Oficiais de Administração Militar que, apesar de terem tido formação no âmbito do SNC-AP e da CG, alguns revelam ainda não dominar essa área específica.

Passando à análise da Parte II do inquérito por questionário, a Tabela 10³⁸ apresenta a frequência absoluta (N) das respostas dos inquiridos e a respetiva percentagem de resposta na escala de *Likert*, de acordo com o grau de importância atribuído a cada afirmação (A). Relativamente à falta de formação demonstrada na Parte I do inquérito por questionário, verifica-se na Parte II do mesmo, de acordo com as A1³⁹ e A2⁴⁰, que grande parte dos inquiridos consideram importante (23,1% para a A1 e 26,9% para a A2) e muito importante (73,1% para a A1 e 65,4% para a A2) a formação em SNC-AP e em CG em particular, respetivamente.

No que respeita à implementação de um sistema de CG na GNR (A3), esta medida também é fortemente apoiada, com 38,5% dos inquiridos a considerarem importante e 53,8% a referirem ser muito importante esta medida. Quanto à imputação dos gastos às respetivas viaturas (A4), as respostas também foram maioritariamente de aprovação, com 26,9% dos inquiridos a considerar importante e 65,4% dos inquiridos a considerar muito importante o registo dos custos em viaturas associados à respetiva viatura.

³⁸ Vide APÊNDICE R.

³⁹ A1: Formação em SNC-AP aos militares que exercem funções numa SRLF.

⁴⁰ A2: Formação em CG aos militares que exercem funções numa SRLF.

As afirmações associadas aos gastos em atividades operacionais (A5⁴¹, A6⁴² e A7⁴³) foram as que geraram maior discordância entre os inquiridos. Apesar de mais de metade dos inquiridos considerar importante ou muito importante o cálculo dos custos de cada atividade desenvolvida pela GNR⁴⁴, o cálculo dos custos dos militares em cada operação⁴⁵ e o apuramento dos custos de cada operação de patrulhamento⁴⁶, também se regista um número significativo de discordâncias, cuja percentagem total de nada importante ou pouco importante é de 19,2% para a A5, 38,4% para a A6 e 26,9% para a A7.

A pouca importância considerada por uma parte significativa dos inquiridos relativamente ao custeio das atividades da GNR revela uma discordância com as respostas referidas na A3, pois a implementação de um sistema de CG implica a reclassificação dos gastos por atividades, funções, objetivos, entre outros, conforme determina o parágrafo 2 da NCP 27, apoiando assim os gestores nas tomadas de decisão nas funções de planeamento, controlo e redução de custos (parágrafo 4 da NCP 27).

O nível de concordância com a A8⁴⁷ foi bastante favorável, com 30,8% dos inquiridos a considerar importante e os restantes 69,2% a considerar muito importante a sensibilização dos militares para os registos de utilização e manutenção de cada viatura da GNR. De acordo com a entrevista à chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades da Câmara Municipal de Cascais, foi referida a importância de um bom registo dos gastos nas viaturas, para um apuramento mais preciso dos custos com as mesmas.

Por fim, a A9⁴⁸ também trouxe alguma semelhança nas respostas. 53,8% dos inquiridos considera importante a atualização no GerFiP, de modo a implementar o SNC-AP na sua plenitude no programa e na organização, enquanto 38,5% considera essa ação muito importante e os restantes 2 inquiridos (7,7%) não sabe ou não responde. Na entrevista com o Diretor do DRF, ficou também saliente a necessidade de uma atualização do GerFiP.

⁴¹ A5: Calcular os gastos de cada atividade desenvolvida pela GNR (ex: calcular os gastos de cada operação num determinado CTer).

⁴² A6: Calcular os gastos com pessoal em cada operação (ex: calcular quanto custou ter o Guarda XYZ na Operação de Fiscalização X, de acordo com o seu ordenado e com o tempo que decorreu a operação).

⁴³ A7: Calcular os gastos em cada operação de patrulhamento (ex: gastos com pessoal, com viaturas, etc.).

⁴⁴ 80,8% considera importante ou muito importante a A5.

⁴⁵ 61,5% considera importante ou muito importante a A6.

⁴⁶ 73,1% considera importante ou muito importante a A7.

⁴⁷ A8: Sensibilizar os militares para o registo de utilização e manutenção de cada viatura da GNR (ex: indicar quantos quilómetros fez a viatura XYZ por dia/por patrulha/ por operação; quando foi abastecer, com quantos litros e respetivo preço por litro, custos de manutenção, etc.).

⁴⁸ A9: Existir uma atualização no GerFiP, de modo a implementar o SNC-AP na sua plenitude.

No entanto, o mesmo também referiu que, apesar do GeRFiP necessitar de ser atualizado, também os militares necessitam de dominar o GeRFiP, de modo a permitir um desenvolvimento significativo da CG na GNR.

4.2. Procedimentos iniciais para a aplicação de um sistema de contabilidade de gestão

Apesar da NCP 27 apresentar apenas os passos para implementar o método ABC, as organizações públicas são livres de implementar qualquer outro sistema de CG. No entanto, antes de se pensar em adotar um sistema de CG, é necessário ter uma contabilidade financeira robusta, conforme afirmam o Chefe da Divisão de Contabilidade da GNR e o Diretor do DRF, condição essa já salientada por Sahaf (2013). Neste aspeto, apesar do otimismo do Comandante do CARI, ao afirmar que a contabilidade financeira já está a ser praticada ao mesmo nível que as demais organizações públicas, o Diretor do DRF e o Chefe da Divisão de Contabilidade da GNR mostram-se mais reticentes.

O Chefe da Divisão de Contabilidade da GNR destaca igualmente a necessidade de existir uma contabilidade financeira robusta, de modo que a CG lhe consiga dar continuidade, trabalhando as duas contabilidades na sintonia que é defendida por Weetman (2006).

O Diretor do DRF, por sua vez, realça que ainda estão a ser dados os primeiros passos na contabilidade financeira, afirmando que a sua consolidação é essencial para ser possível avançar com a CG, sendo expectável que a auditoria que está a ser feita à GNR, à data da realização da presente investigação, pelo Tribunal de Contas, poderá emanar recomendações nesse âmbito.

A aplicação da CG é obrigatória na GNR devido ao âmbito legal do SNC-AP. Contudo, noutros casos, como é exemplo o Município de Cascais, esta necessidade surgiu por recomendação do Tribunal de Contas, em 2010, como relata a Chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades da Câmara Municipal de Cascais. De acordo com a mesma, o Município ficou encarregue de implementar um sistema de contabilidade de custos regendo-se, na altura, pelo POCAL. Como medidas iniciais, a referida entidade analisou as atividades, serviços e projetos desenvolvidos pelo Município, imputando os custos diretos e indiretos a centros de custo e centros de responsabilidade⁴⁹, associando-os às respetivas atividades, serviços e projetos. Assim, quando surgiu o SNC-AP, a organização

⁴⁹ De acordo com a entrevistada, os centros de responsabilidade correspondem à unidade orgânica responsável pela realização da despesa.

só teve de adaptar alguns procedimentos, de modo a irem de encontro ao novo sistema contabilístico.

Passando ao Exército, com o facto deste já conseguir inserir os vencimentos, ativos fixos e inventários no Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIG/DN)⁵⁰, esta instituição encontra-se atualmente na fase inicial de implementação da CG, tendo avançado com um grupo de trabalho, cujas primeiras medidas passam pela identificação dos objetivos, *outputs* e atividades principais (contempladas no plano de atividades da organização), assim como os indutores de custo que serão utilizados para calcular os custos dessas mesmas atividades.

Contudo, para ser possível avançar para os próximos passos, vai ser necessário criar uma Secção de Contabilidade de Gestão, com pessoal dedicado à implementação e desenvolvimento da CG na organização. Destarte, conforme refere o entrevistado que representa o Exército na presente investigação à Q8, a primeira grande medida passa por associar o sistema de CG ao plano de atividades da instituição, com o foco nas macroatividades constantes neste, sendo que o sistema a utilizar ainda está em processo de deliberação entre o método ABC ou o sistema de custeio total, ambos constantes na NCP 27.

Posteriormente, o modelo do sistema de CG desenvolvido pela instituição será proposto para aprovação por parte do General Chefe de Estado Maior do Exército, de modo a se avançar para a implementação deste.

Quanto à entrevista com a representante da Força Aérea, a mesma refere na resposta à Q7 que a instituição desenhou um modelo de CG em 2006, na altura em que o SIG/DN foi criado, sendo que este nunca chegou a ser utilizado. Esse modelo previa calcular o custo da hora de voo e os custos de cada aluno da Academia da Força Aérea.

Até à data da realização da investigação, a organização suprarreferida está a aguardar a aprovação da nova estrutura orgânica, onde será criado o Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas, que irá adaptar o modelo criado em 2006 às necessidades atuais da Força Aérea, através da análise de casos específicos a custear, com o intuito de alinhar os objetivos organizacionais definidos superiormente com os pressupostos da NCP 27.

Na Marinha, por sua vez, o Diretor da Direção de Administração Financeira relata que, por necessidade legal de cumprir o SNC-AP, a CG está em fase de desenvolvimento na instituição desde 2019. Como medidas iniciais, o entrevistado refere que a Direção começou

⁵⁰ Plataforma onde os três ramos das Forças Armadas fazem os tratamentos contabilísticos das respetivas instituições, conforme é referido pelos entrevistados desses três ramos na Q1 das entrevistas.

por interpretar todos os pontos da NCP 27, enquanto simultaneamente recolhia e analisava a informação presente no SIG/DN e demais plataformas, com o objetivo de implementar os pontos da presente norma relativos à educação (ponto 35), saúde (ponto 36) e ambiente (ponto 38).

No que respeita à PSP, admite a Chefe da Divisão de Gestão Orçamental que a CG ainda não está implementada. No entanto, foi feito um manual de procedimentos, onde consta informação relativa ao ponto de situação das atividades realizadas na área financeira da organização, bem como os respetivos constrangimentos com que se deparam, de modo a apoiar o pessoal que seja lá colocado, facilitando o seu processo de integração, uma vez que existe uma constante rotação do pessoal na instituição.

Na GNR, todos os entrevistados afirmam que ainda não existe um sistema de CG na instituição, devido ao facto da aplicação contabilística da instituição, o GeRFiP, não permitir que tal seja alcançado. No entanto, apesar de ainda não estar previsto a adoção de medidas iniciais, fruto do facto da Repartição de Contabilidade de Gestão estar inativa⁵¹, alguns entrevistados apresentam propostas dos primeiros passos que devem ser dados, a fim de desenvolver a CG na GNR, de acordo com os pressupostos da NCP 27, conforme se encontra explanado no Quadro 19⁵².

Conforme é possível compreender pelo quadro suprarreferido, o primeiro passo será da responsabilidade da ESPAP, pois é necessário realizar alterações no GeRFiP, não só para implementar um sistema de CG, mas também para ser possível cumprir os requisitos legais da NCP 27.

No que respeita à fase de implementação da CG, enquanto o Exército, por exemplo, vai começar com a mensuração das macroatividades previstas no plano de atividades, os entrevistados da GNR entendem que se deverá começar por projetos-piloto em UCO ou subunidades.

4.3. Aplicação da contabilidade de gestão

No que concerne à aplicação da CG nas organizações dos diversos entrevistados, verifica-se que existem instituições num estado muito mais avançado do que outras. Assim,

⁵¹ O Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão está de licença, sendo que os militares que se encontravam na Repartição de Contabilidade de Gestão estão agora a reforçar a Repartição de Contabilidade Financeira, que também está integrada na Divisão de Contabilidade.

⁵² Vide APÊNDICE S.

o Quadro 20⁵³ apresenta um resumo do que está a ser feito pelas diversas entidades entrevistadas na presente investigação, com base nas entrevistas realizadas às mesmas.

No que respeita ao Exército, a CG ainda não está a ser aplicada, pois o grupo de trabalho criado ainda está na fase embrionária do processo de implementação. No entanto, pode-se destacar o facto da instituição já conseguir gerir os ativos fixos e inventários no SIG/DN, que vai facilitar o controlo destes. Quanto aos vencimentos e gastos com viaturas, estes ainda terão de ser devidamente registados, para posteriormente serem associados às respetivas atividades e centros de custo. Apesar do âmbito legal previsto no ponto 34 da NCP 27, o Exército não envia, na prestação de contas ao Tribunal de Contas, o Relatório de Gestão inserido na conta de gerência, enviando apenas o Relatório de Atividades.

Na Força Aérea, a CG também se encontra numa fase embrionária, fazendo apenas o registo dos vencimentos num centro de custo comum no SIG/DN. Relativamente ao controlo dos gastos das viaturas e aeronaves, os custos que afetem a vida útil destas são imputados às mesmas, sendo que os restantes valores mais baixos são registados como consumo, não existindo assim um detalhe tão grande no custo total das viaturas e aeronaves, quando comparado com a Câmara Municipal de Cascais, por exemplo. Apesar da Força Aérea enviar, na prestação de contas ao Tribunal de Contas, o Relatório de Gestão e o Relatório de Atividades, nenhum destes documentos contém informação relativa à CG.

A Marinha já apresenta uma grande evolução na aplicação da CG na organização, com especial foco na mensuração dos gastos em missões, bem como no estipulado na NCP 27 relativamente aos subsetores da saúde e educação, assim como o registo dos gastos ambientais, conforme se encontra apresentado no Quadro 20. No entanto, apesar da Marinha ser o ramo das Forças Armadas mais evoluída nesta área, ainda não utiliza a informação disponibilizada pela CG para apoiar a tomada de decisão, como defendem Hopper *et al.* (2009) e Oyewo (2021).

Contudo, importa referir que a Marinha integra, na prestação de contas ao Tribunal de Contas, o relatório anual do Órgão de Gestão e o Relatório de Gestão, divulgando neste último, entre outras coisas, os gastos e rendimentos, diretos e indiretos, de cada bem/serviço e atividade, anual ou plurianual, no que respeita às áreas operacionais, da saúde, educação e ambiente, conforme presente na NCP 27.

Relativamente à PSP, esta instituição ainda não identificou as atividades a mensurar, de modo a conseguir aplicar a CG, apresentando, contudo, um sistema para registar a receita,

⁵³ Vide APÊNDICE T.

desenvolvido em parceria com a Deloitte que funciona até ao nível Divisão ou Esquadra Destacada, e que terá interoperabilidade com o GeRFiP. No registo da despesa, é utilizado o GeRFiP para imputar os gastos às respetivas UCO, até ao escalão Comando, sendo que já existe uma estrutura criada para os registos serem efetuados até ao escalão Esquadra. No que respeita à utilização de ordens internas, a PSP só as utiliza para projetos cofinanciados, por não estarem previstos no orçamento de investimento. À semelhança da Força Aérea, a PSP envia, na prestação de contas ao Tribunal de Contas, o Relatório de Gestão e o Relatório de Atividades, não apresentando qualquer informação respeitante à CG.

Conforme é possível verificar pelo Quadro 20⁵⁴, a Câmara Municipal de Cascais é um excelente exemplo de uma organização em que a aplicação da CG se encontra num estado bastante desenvolvido. Apesar desta ainda não estar a registar as receitas nas atividades do município (algo está previsto ser implementado em breve) nem os gastos ambientais previstos no ponto 38 da NCP 27, o registo dos gastos das atividades, projetos e serviços já se encontra consolidado, sendo utilizado o método ABC para o cálculo dos mesmos.

Esta organização tem todas as atividades identificadas, assim como os indicadores de desempenho referentes à despesa, sendo que os gastos com pessoal são registados como mão-de-obra direta ou indireta e, caso se aplique, os vencimentos dos funcionários são distribuídos pelas diversas atividades que desempenhem. Inclusivamente, são imputados aos custos totais das atividades, serviços e projetos, os custos associados às depreciações das viaturas, sempre que estas são utilizadas, através do valor médio por quilómetro de todos os custos da respetiva viatura no ano anterior.

Essas atividades, bem como serviços ou projetos, estão alocados a um determinado centro de custo ou centro de responsabilidade⁵⁵, sendo que os seus gastos totais resultam da soma dos gastos das atividades, serviços ou projetos que lhes são inerentes. A utilização do método ABC permite ao Município ter um maior controlo dos gastos e uma maior precisão do cálculo destes nas atividades, projetos e serviços desenvolvidos pela organização, vantagem essa realçada por Effiong e Akpan (2019), Snead *et al.* (2005) e Briner *et al.* (2003).

Importa também destacar que, de todas as organizações presentes na investigação, apenas a Câmara Municipal de Cascais faz o registo contabilístico na classe 9. Todas as

⁵⁴ Vide APÊNDICE T.

⁵⁵ De acordo com a entrevistada, o centro de responsabilidade é referente à unidade orgânica que é responsável pela realização da despesa.

faturas rececionadas são registadas na contabilidade financeira nas respetivas classes 6 ou 7, sendo de seguida inseridas na classe 9, na conta correspondente à atividade, projeto ou serviço que originou essa despesa. Quanto à prestação de contas ao Tribunal de Contas, a Câmara Municipal de Cascais envia o Relatório de Gestão, que contém um subcapítulo destinado à CG, com informação relativa às atividades, serviços e projetos, com os respetivos gastos associados aos mesmos. No entanto, a Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades envia semestralmente relatórios ao Diretor Municipal, contendo informação detalhada produzida pela CG, conforme é aconselhado por Teixeira (2016b).

Relativamente à GNR, todos os entrevistados da instituição referem que a CG ainda não está implementada, uma vez que a aplicação informática GeRFiP ainda não permite aplicar a CG em conformidade com os pressupostos da NCP 27. Ademais, a Repartição de Contabilidade de Gestão está atualmente inativa, como foi referido no subcapítulo anterior.

No entanto, o Chefe da Divisão de Contabilidade destaca os procedimentos isolados de gestão que a organização utiliza: centros de custo e ordens internas. O registo dos gastos imputados aos centros de custo no GeRFiP, até ao escalão CTer, permite conhecer os custos de cada UCO, sendo que o ciclo da receita decorre noutra plataforma, o SGR⁵⁶, até ao escalão Posto Territorial, como refere o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, acrescentando também que as receitas são posteriormente imputadas aos respetivos centros de lucro.

No que concerne à utilização de ordens internas, o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão refere que a GNR consegue controlar os gastos em viaturas, animais de trabalho, projetos e ações. Quanto à utilidade das ordens internas, o Chefe da Divisão de Contabilidade dá um exemplo da sua utilização para justificar o abate de uma viatura, quando já não compensa repará-la, devido aos custos que essa reparação acarreta.

De acordo com o entrevistado referido anteriormente, os gastos com viaturas são controlados através do registo dos quilómetros, gastos com combustível, reparações, etc. Destarte, no que respeita à gestão dos gastos com as viaturas e em comparação com as entidades investigadas, a GNR só fica aquém da Câmara Municipal de Cascais, uma vez que ainda não consegue imputar esses gastos às atividades, pois estas ainda não foram definidas. Quanto à prestação de contas da organização ao Tribunal de Contas, o Chefe da Divisão de Contabilidade refere que a GNR envia, na conta de gerência, o Relatório de Gestão, que não dispõe de informação relativa à CG.

⁵⁶ Sistema de Gestão de Receita (SGRe).

Considerando o facto de todos os entrevistados da GNR afirmarem que a instituição ainda não tinha implementado um sistema de CG, importa identificar a informação que deverá ser disponibilizada aos diversos Chefes/Diretores/Comandantes, e de que forma a NCP 27 é uma mais-valia para apoiar a tomada de decisão.

Assim, o Comandante do CARI refere que um sistema de CG deve disponibilizar-lhe informação que permita informar o Tenente-General Comandante-Geral da GNR acerca dos custos das decisões tomadas pelo mesmo, sendo que a NCP 27 permite que todos os Comandantes tenham noção dos custos que as suas decisões acarretam.

O Diretor do DRF sugere que a informação que pretende obter da CG deve permitir-lhe conhecer os custos reais das atividades da instituição, de modo a ser possível analisar os desvios entre as atividades operacionais e o orçamento disponível das UCO, possibilitando assim distribuir com maior rigor e justiça os recursos da Guarda, através da comparação destes indicadores com outras UCO e com os períodos homólogos da mesma. Quanto à mais-valia da NCP 27, o Diretor do DRF destaca a importância de os Comandantes utilizarem esta norma para justificar a maior/menor atividade operacional, com base no rendimento disponível.

O Chefe da Divisão de Contabilidade considera que a CG deve informar os Chefes/Comandantes/Diretores do impacto financeiro das suas decisões, enquanto o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão acrescenta que estes podem dispor da informação proveniente da CG para sustentar as necessidades de ajustes orçamentais, indo de encontro com o referido pelo Diretor do DRF. O Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão afirma também que a informação a disponibilizar deve ser relevante e acessível sempre que necessário, devendo ser remetida periodicamente, indo de encontro com os princípios da relevância e oportunidade, referidos pelo *Chartered Global Management Accountant* (2015) e pela NCP 27, respetivamente.

4.4. Desafios à implementação e desenvolvimento de um adequado sistema de contabilidade de gestão

A implementação de um sistema de CG é algo complexo, que difere de organização para organização, de acordo com as suas características, conforme refere Ovunda (2015), sendo que a NCP 27 também explica que, independentemente do tipo de instituição, o sistema de CG implementado tem de ser fiável, comparável, oportuno e rentável na relação custo/benefício. Essa complexidade é evidenciada nas respostas de todos os entrevistados

pertencentes à GNR, que afirmam unanimemente que a instituição ainda não conseguiu iniciar a implementação da NCP 27, porquanto não possuem um programa que permita iniciar esse processo de acordo com as normas em vigor, conforme foi referido anteriormente.

Facto é que todas as organizações presentes na investigação enfrentam vários desafios à implementação e desenvolvimento da CG, sendo até possível encontrar algumas semelhanças nas condicionantes referidas pelos entrevistados.

A Câmara Municipal de Cascais, apesar de já ter um sistema de CG bastante desenvolvido, refere que falta sensibilizar as restantes unidades orgânicas do município para se apoiarem na CG para a tomada de decisão. A informação proveniente desta contabilidade tem sido utilizada maioritariamente para cumprir os pressupostos legais, quando o objetivo principal, como refere a entrevistada, era apoiar todas as unidades na tomada de decisão, uma vez que a Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades consegue providenciar as informações necessárias para as apoiarem.

Outra crítica feita pela Chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades da Câmara Municipal de Cascais é dirigida à própria NCP 27, uma vez que esta está muito vocacionada para o setor privado, tendo uma análise rigorosa no controlo dos custos por atividades, projetos ou funções, mas descurando o tratamento da receita, para além de não existir uma classe 9 padronizada, que permitisse apoiar as entidades públicas, sendo que esse problema de falta de integração da CG no setor público já tinha sido evidenciado por Hopper e Bui (2016).

A Força Aérea, a Marinha e a PSP apontam a falta de Recursos Humanos (RH) a trabalhar nesta área como a principal condicionante. Esse problema também afeta a GNR, uma vez que a Repartição de Contabilidade de Gestão está inativa, estando os militares outrora lá colocados a apoiar a Repartição de Contabilidade Financeira. Para a Força Aérea, esta foi a única condicionante evidenciada, enquanto o entrevistado da Marinha acrescenta mais dois fatores determinantes: 1) o facto de não existir um referencial no âmbito da Defesa Nacional que permita padronizar a implementação da CG; 2) a descentralização orgânica, que faz com que as compras não sejam realizadas centralmente, de modo a aumentar a eficiência dos RH.

O Exército destaca como principais condicionantes o grupo de trabalho que ainda não finalizou o projeto, o que não permite avançar com a implementação da CG, mas também o facto de a instituição ainda não ter todos os inventários geridos em SIG/DN e os vencimentos

ainda não estarem imputados às unidades onde estão colocados os militares, porquanto estes estão agregados num centro de custo geral.

No caso concreto dos ramos das Forças Armadas e das Forças de Segurança, como estão sob alçada da mesma tutela (Estado-Maior-General das Forças Armadas e MAI, respetivamente), utilizam a mesma plataforma para o registo contabilístico, pelo que o modelo para a implementação da CG deveria ser o mesmo, de modo a uniformizar os processos.

Quanto à entrevistada da PSP, para além da falta de efetivo referido anteriormente, onde pretendem ter o dobro do efetivo que têm atualmente, partilha da mesma opinião do entrevistado da Marinha, destacando a necessidade de ter um manual de procedimentos com informação relativa às prioridades para a realização de despesa nas várias UCO, com o objetivo de apoiar o pessoal que venha a exercer funções na área financeira, fruto da constante rotação deste na instituição.

No entanto, importa realçar que a entrevistada da PSP não considera o GeRFiP uma condicionante pois, apesar de algumas falhas que esta plataforma possa ter, o facto da plataforma estar centralizada na organização traz vantagens, no sentido de ser possível conhecer a qualquer instante os recursos financeiros que estão disponíveis e registados.

Contrariamente ao referido pela entrevistada da PSP, todos os entrevistados da GNR destacam o GeRFiP como a principal condicionante à implementação da CG na instituição, uma vez que esta plataforma não possui um módulo de CG que vá de encontro à NCP 27, possuindo sim um módulo de contabilidade analítica, onde apenas é possível criar centros de custo e ordens internas, como destaca o Chefe da Divisão de Contabilidade.

Como é possível verificar pelo Quadro 10⁵⁷, a contabilidade analítica pressupõe, entre outras características, a imputação dos custos às atividades, a análise sobre a gestão eficiente dos recursos, bem como a produção de informação útil para a elaboração de indicadores de eficiência, eficácia e economia. Como tal, importa compreender o motivo para a GNR não estar ainda a mensurar as suas atividades.

Destarte, grande parte dos entrevistados da GNR criticam a utilidade do GeRFiP, por não permitir a interoperabilidade com outras plataformas, nomeadamente com o SIGRI, que é utilizada para processar os vencimentos. Isto resulta num grande constrangimento, que se materializa no registo de todos os vencimentos para um centro de custo geral da instituição, impossibilitando a imputação destes pelos centros de custo das UCO onde os militares estão

⁵⁷ Vide APÊNDICE D.

colocados. Ademais, esta condicionante impede também o custeio das atividades da GNR, que impossibilita cumprir os requisitos da CG em geral e da NCP 27 em particular.

A acrescentar a estes constrangimentos, o Comandante do CARI e o Diretor do DRF realçam os elevados custos que o GeRFiP acarreta todos os anos, resultantes de uma imposição legal e que, segundo estes, devia ter a obrigação de satisfazer todas as necessidades da instituição, o que não se verifica.

Por sua vez, a Diretora da Direção de Serviços Partilhados de Finanças da ESPAP refere que o GeRFiP permite, entre outras coisas, imputar custos indiretos aos diferentes centros de custo, implementar modelos segundo o método das secções⁵⁸, para além de permitir que as organizações criem uma classe 9. No entanto, o Diretor do DRF considera necessário ser a ESPAP a providenciar uma classe 9, bem como um mecanismo que permita conhecer os custos reais das operações, atividades, gastos com pessoal, entre outros.

Quanto ao método de custeio a utilizar, apesar da NCP 27 considerar o método ABC como a melhor metodologia para adotar nas organizações públicas, a ESPAP afirma que a utilização deste não é viável, uma vez que o GeRFiP é utilizado por várias entidades de vários ministérios, e como tal não consegue corresponder às necessidades específicas de cada organização, para além do elevado esforço de manutenção e recolha de informação que seria necessário. É também essa a justificação dada pelo facto da plataforma AIRC estar tão desenvolvida no âmbito da CG em detrimento do GeRFiP, para além dos municípios terem necessidades e legislações diferentes. Contudo, importa realçar que a ESPAP está a realizar, até ao final do ano de 2022, um projeto-piloto no Ministério do Mar, com o propósito de criar um modelo de CG possível de ser implementado pelas organizações às quais presta serviço.

Como soluções aos problemas apontados ao GeRFiP, o Comandante do CARI e o Diretor do DRF consideram a hipótese de utilizar uma plataforma alternativa ao GeRFiP, dependendo dos custos de implementação, de modo a passar o GeRFiP para “segundo plano”. O Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, por sua vez, considera mais vantajoso implementar a aplicação informática GeRHuP⁵⁹, em detrimento do SIGRI, porquanto esta é uma plataforma operável com o GeRFiP, permitindo assim resolver o constrangimento da imputação dos vencimentos pelas UCO onde os militares estão

⁵⁸ O método das secções compreende a imputação dos custos pelos respetivos centros de custo.

⁵⁹ Gestão de Recursos Humanos em modo Partilhado (GeRHuP).

colocados, possibilitando também distribuir os vencimentos dos militares pelas atividades que estes desempenham.

Quando a condicionante referida anteriormente tiver sido resolvida, o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão sugere a alteração do paradigma atual da utilização das ordens internas, passando a utilizar estas também para mensurar as atividades da GNR, com foco nas macroatividades. Assim, os Órgãos Superiores de Comando definiriam as macroatividades a mensurar, sendo cada UCO responsável por registar todos os custos e receitas resultantes dessas macroatividades para as respetivas ordens internas, que funcionariam a um nível geral. Essa medida permitiria não só saber o valor total de cada macroatividade, mas também o contributo de cada UCO para a prossecução destas.

No que concerne à implementação da NCP 27, a entrevistada da ESPAP refere que esse processo só será desenvolvido quando a orçamentação por programas estiver implementada, algo que, de acordo com o Tribunal de Contas, só ocorrerá em 2024. Nesse sentido, ainda nenhuma das instituições entrevistadas desenvolveu um plano estruturado para adaptar as atividades aos programas, pois as respetivas tutelas também ainda não definiram os seus programas.

Outra condicionante foi evidenciada pelo Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, e passa pela falta de predisposição dos Chefes/Diretores/Comandantes para a necessidade de implementação do SNC-AP em geral e da CG em particular. Essa ausência de preocupação pode ser justificada por dois fatores, que são referidos por diversos autores (Jesus & Gomes, 2019; Nasi & Steccolini, 2008; Monteiro & Pinho, 2016): a inércia institucional, que leva à resistência à mudança, e a falta de formação, esta última evidenciada no inquérito por questionário e confirmada pelo Comandante do CARI, Diretor do DRF e Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão.

Conforme é possível verificar nas questões 5 e 6 da entrevista estruturada presente no Quadro 14⁶⁰, existe uma falta de pessoal especializado na área da contabilidade, nomeadamente contabilistas certificados, a exercer funções nas áreas financeiras das organizações. Essa crítica é também feita pelo Diretor do DRF, que acrescenta também a necessidade de os militares dominarem as plataformas que têm ao dispor, nomeadamente o GeRFiP.

Ainda na área da formação, duas instituições devem ser destacadas: a Câmara Municipal de Cascais, pelo elevado número de ações de formação nos últimos anos, e o

⁶⁰ Vide APÊNDICE J.

Exército, por financiar uma pós-graduação e até dois cursos por ano ministrados pelo Instituto Nacional de Administração (INA). Neste âmbito, a GNR disponibilizou aos militares da Divisão de Contabilidade formação em SNC-AP ministrada pela UniLEO e pelo INA, tendo até o Comandante do CARI e o Diretor do DRF referido que a GNR deve financiar cursos aos militares que sejam relevantes para as funções que desempenhem, bem como o acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados, pelo menos do Chefe da Divisão de Contabilidade.

Inclusive, o Comandante do CARI e o Diretor do DRF referem que os planos curriculares dos cursos de promoção a Capitão ou a Oficial Superior deveriam já englobar uma especialização numa determinada área. O Comandante do CARI acrescenta que também deveria existir uma reestruturação no curso de Oficiais de Administração Militar na Academia Militar, de forma que estes conseguissem concorrer diretamente à Ordem dos Contabilistas Certificados assim que concluíssem os 5 anos de formação.

CONCLUSÕES

A implementação da CG no setor público tem-se revelado desafiante, uma vez que a transição do POCP para o SNC-AP ainda não está totalmente concluída em algumas entidades, para além dessa transição ocorrer sem que o POCP alguma vez tivesse sido devidamente implementado.

Como tal, o presente trabalho de investigação explorou o estado da arte da implementação e desenvolvimento da CG em instituições semelhantes à GNR, como os Ramos das Forças Armadas e a PSP, bem como outra entidade do setor público que fosse uma referência no domínio da aplicação da CG, como é o caso da Câmara Municipal de Cascais. Destarte, foi possível identificar um conjunto de boas práticas nos processos de implementação e aplicação da CG, bem como os constrangimentos que cada organização enfrenta, alguns deles idênticos, com o objetivo de utilizar o *benchmarking* para implementar medidas, sempre que possível, que conduzam a um progresso no desenvolvimento desta área contabilística na GNR, considerando sempre o panorama atual e as especificidades da instituição.

De modo a cumprir todos os objetivos da investigação, foram realizadas um total de 10 entrevistas: 4 a Oficiais da GNR que exercem funções ligadas direta ou indiretamente à CG; e as restantes 6 a entidades externas à GNR, que representam as respetivas organizações onde estão colocadas. Procedeu-se também à realização de um inquérito por questionário às chefias das SRLF's, com o propósito de analisar o conhecimento destes relativamente à NCP 27 e de que forma estão a aplicar a CG, bem como identificar as respetivas condicionantes à aplicação da mesma nas diversas UCO.

Considerando os resultados obtidos, é agora possível responder à QD1: **“De que forma está a ser aplicada a CG na organização?”**, é possível verificar que a CG, na GNR, ainda não está a ser implementada, uma vez que a plataforma utilizada para o registo contabilístico na GNR – o GeRFiP – não é operável com o SIGRI, impedindo a imputação dos vencimentos às atividades, não contendo também um módulo destinado à NCP 27. O programa dispõe apenas de uma contabilidade analítica rudimentar, que só está a ser utilizada em duas situações: 1) imputação de todos os custos e receitas aos respetivos centros de custos, permitindo analisar todos os custos e receitas das várias UCO até ao escalão Posto Territorial, sendo que as receitas são primeiramente registadas no SGRe, e só depois no

GeRFiP; 2) criação e utilização de ordens internas, que funcionam como agregadores de custo de viaturas, animais de trabalho, projetos, entre outros.

Quanto à QD2: **“Como é que as outras organizações públicas estão a implementar e desenvolver a CG?”**, constata-se, das organizações analisadas, que estas apresentam diferentes níveis de desenvolvimento nesta área:

- A Força Aérea é a instituição menos avançada, uma vez que ainda está a aguardar a criação do Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas, para dar início à implementação da CG;

- O Exército, por sua vez, já criou um grupo de trabalho, onde estão a ser identificados os objetivos, *outputs*, as atividades e os indicadores de desempenho destas, de modo a associar o sistema de CG (quando este estiver implementado) ao Plano de Atividades do Exército, com foco nas macroatividades. Simultaneamente, a instituição está a procurar gerir todos os inventários no SIG/DN e imputar os vencimentos às subunidades onde os militares estão colocados;

- A PSP, à semelhança da GNR, utiliza o GeRFiP, pelo que também faz uso dos centros de custos para calcular os custos das suas UCO, até ao escalão Comando. Neste aspeto, a GNR já o consegue fazer até ao escalão Posto Territorial, apesar do GeRFiP só funcionar até ao escalão Unidade. No que respeita à receita, a PSP utiliza uma plataforma que permite registar a receita até ao nível Divisão ou Esquadra Destacada. As receitas e despesas das diversas UCO são analisadas e enviadas mensalmente num relatório ao Diretor Nacional Adjunto da Área Financeira;

- A Marinha é o Ramo das Forças Armadas mais avançado na aplicação da CG, utilizando esta ferramenta: a) no subsetor da educação onde, através do sistema de custeio total, são divulgados os custos por aluno das respetivas escolas, centros de formação e centros de investigação; b) no subsetor da saúde, são apurados os custos por consultas e por sessões de oxigénio hiperbárico, exames/análises e os custos por atendimento no Centro de Medicina Naval, no Centro de Medicina Subaquática e Hiperbárica e na Delegação Farmacêutica, calculados através do sistema de custeio racional; c) no registo dos gastos ambientais, apresentando os gastos associados aos investimentos adicionais em equipamentos e formação, com vista à responsabilização legal, social e ambiental; e d) na área operacional, utilizando o sistema de custeio total para calcular os custos diretos e indiretos das missões em que participam;

- A Câmara Municipal de Cascais é a entidade que deve constituir uma referência para a GNR e outras instituições que se encontram no mesmo patamar de maturidade relativamente à CG. Todas as suas atividades estão identificadas e mensuradas, de acordo com os indicadores de cada uma, registando esses valores na classe 9, após a fatura ser rececionada no município e ser registada nas classes 6 e 7 da contabilidade financeira. Os gastos diretos e indiretos com pessoal são distribuídos em função dos vencimentos e das horas que despendem em cada atividade e em cada órgão, se tal for aplicável. Os custos de cada viatura são rigorosamente mensurados e imputados às atividades, de acordo com o número de quilómetros feitos em cada atividade, com base nos custos de cada viatura no ano anterior. Nesta organização, para que o rigoroso cumprimento da NCP 27 seja cumprido, será necessário apenas imputar os valores das receitas às atividades e registar os custos ambientais da organização, de acordo com o previsto no ponto 38 da NCP 27.

Passando à QD3: **“Quais são as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR?”**, existem dois fatores principais que devem ser destacados:

- O GeRFiP, plataforma que foi imposta a nível legal à GNR, mas que não satisfaz os requisitos mínimos para a implementação da CG de acordo com a NCP 27, não dispende de um módulo relativo a esta. Contudo, apesar de não estar a ser feito na GNR, é possível solicitar à ESPAP a criação de uma classe 9 e utilizar ordens internas para mensurar as atividades. No entanto, existe uma limitação de compatibilidade entre o GeRFiP e o sistema SIGRI, que é utilizado para registar os vencimentos dos militares e civis da GNR. Considerando que mais de 90% do orçamento da GNR é destinado ao pagamento dos vencimentos, o facto de ser impossível imputar estes às atividades da GNR, torna o processo de mensuração das atividades ineficaz;

- A falta de formação dos militares da GNR que exercem funções nas áreas financeira e logística, seja ao nível contabilístico, seja no domínio do próprio GeRFiP. Este problema não só é referido pelos inquiridos e entrevistados oriundos da GNR, como também é evidenciado no próprio inquérito por questionário, cujas respostas revelam que algumas chefias das SRLF's não possuem o conhecimento necessário relativamente à CG e/ou às potencialidades do GeRFiP, no âmbito da contabilidade analítica.

Por fim, como resposta à QD4: **“Que informação deve produzir um sistema de CG na GNR?”**, podemos dividir em duas vertentes: estratégico e operacional. Ao nível estratégico, um sistema de CG deve permitir que os Comandantes tenham noção dos custos das suas decisões e das macroatividades por estes definidas. Através da análise da atividade

operacional das diversas UCO, em função do orçamento disponibilizado, torna possível fazer uma distribuição mais justa dos recursos financeiros pelas respetivas UCO. Ao nível da formação, um sistema de CG permite que os decisores tenham conhecimento do custo das formações dos seus militares, permitindo tomar decisões com base na eficiência dos diferentes tipos de formação, desde o curso de Guardas, Sargentos e até à formação de Oficiais e demais cursos de promoção e especialização, de acordo com indicadores de desempenho que seguem os princípios de eficiência, economia e eficácia.

Na vertente operacional, um sistema de CG deve providenciar aos Comandantes os valores mensurados das atividades, de acordo com os respetivos custos e receitas, de modo que estes consigam fazer uma análise crítica destas, servindo assim de apoio à tomada de decisão no que concerne ao planeamento de atividades futuras. Ademais, com um adequado sistema de CG, os Comandantes conseguem justificar os desvios existentes na atividade operacional que estava prevista, de acordo com as pressões orçamentais que porventura possam surgir.

Uma vez que as QD foram devidamente respondidas, importa agora responder à QC: **“Que medidas podem ser tomadas, de modo a desenvolver a CG na GNR?”**. Considerando as condicionantes já identificadas, as medidas iniciais têm de ter dois focos principais: o GeRFiP e a formação. Assim, as medidas a tomar, cuja explicação e aprofundamento das mesmas se encontram explanadas no APÊNDICE U, devem começar pela promoção de uma reunião com a ESPAP, de modo a compreender as alterações que vão ser feitas no GeRFiP, no âmbito da NCP 27, bem como o tempo previsto até à conclusão dessas alterações, uma vez que a data para a implementação da orçamentação por programas pode ser alterada, resultando num compasso de espera ainda maior.

Simultaneamente, é necessário resolver a condicionante da imputação dos vencimentos no GeRFiP, uma vez que estes são imputados para um centro de custo genérico, quando deviam ser distribuídos pelos centros de custo das respetivas UCO. Assim, considerando a imposição legal de utilizar o GeRFiP, a melhor medida a adotar tem de passar ou pela realização de um estudo para a aquisição do GeRHuP ou plataforma informática semelhante, desde que seja operável com o GeRFiP, em detrimento do SIGRI, uma vez este último não é operável com o GeRFiP; ou pelo desenvolvimento deste, por forma a torná-lo operável com o GeRFiP. Assim, é necessário o apoio do DRH para encontrar a solução mais eficiente, uma vez que é este Departamento que gere os vencimentos dos militares e civis da GNR.

Ao mesmo tempo que se adotam as medidas suprarreferidas, é crucial dar formação em GeRFiP e em SNC-AP a todos os militares, independentemente do posto e categoria, desde que exerçam funções na área financeira e logística, incluindo os que desempenham funções nas diversas SRLF's. Dada a complexidade das matérias a lecionar, as formações podem ser *e-learning* ou, à semelhança do que fez a PSP e a Força Aérea, através da contratação de especialistas nas respetivas áreas para dar essa mesma formação. Assim, quando for possível dar início ao processo de implementação da CG de acordo com a NCP 27, já todos os militares vão possuir as competências técnicas na área da contabilidade e no domínio do GeRFiP.

Outra medida de médio/longo prazo, a adotar enquanto a GNR aguarda que a ESPAP implemente a NCP 27 no GeRFiP, deve passar pela realização de um projeto-piloto que permita implementar um sistema de CG numa UCO, preferencialmente um CTer, por permitir aplicar a CG em todo o espectro da atividade da GNR.

Inicialmente, é necessário reunir com os Comandantes da área operacional, de modo a identificar as atividades a mensurar, os respetivos indicadores e a informação que deve ser utilizada por estes no apoio à tomada de decisão. Para o registo contabilístico, além das ordens internas criadas com o fim de serem utilizadas como atividades, para imputar os custos e receitas, deve também ser pedido à ESPAP autorização para que seja criada uma classe 9. De modo a tornar o processo mais célere, deveria ser aproveitada a classe 9 padronizada pela Comissão de Normalização Contabilística, que se encontra no ANEXO A, fazendo-se posteriormente as adaptações necessárias.

Posteriormente, quando a NCP 27 estiver implementada no GeRFiP e após aprovação do modelo de CG, deverá ser criado um manual de procedimentos transversal a todas as UCO, de modo a uniformizar os processos de aplicação da CG, passando este sistema a funcionar através de macroatividades, sendo cada SRLF responsável por imputar os custos das atividades desenvolvidas pela respetiva UCO às ordens internas correspondentes a cada macroatividade. A partir desse momento, a Repartição de Contabilidade de Gestão ficará responsável por desenvolver e adaptar o sistema de CG às demais UCO, de modo que estas contribuam para a prossecução das macroatividades definidas.

É também uma mais-valia a estrutura da GNR estar munida de contabilistas certificados, de modo a planificar e coordenar a atividade contabilística da instituição, pelo que devem ser direcionados esforços para garantir o acesso à Ordem dos Contabilistas Certificado aos Oficiais de Administração Militar.

Para além do referido anteriormente, é necessário ter especialistas nas diversas áreas administrativas. Destarte, uma medida de médio/longo prazo tem de passar pela especialização dos militares de Administração Militar nas diversas áreas administrativas, independentemente da categoria, nos diversos cursos de promoção/especialização. Neste seguimento, a última medida sugerida passa pela colocação de Oficiais de Administração Militar a chefiar todas as SRLF's, uma vez que tiveram formação específica para o efeito, fazendo assim uma alocação mais eficiente dos recursos humanos.

A presente investigação apresenta diversos contributos teóricos, na medida que permite identificar lacunas existentes na NCP 27, que ainda é relativamente recente e carece de melhorias, em especial no que concerne à criação de um modelo de imputação das receitas e padronização de uma classe 9, tal como existe para as demais classes respeitantes à contabilidade financeira e orçamental. Considerando os poucos trabalhos académicos existentes no âmbito da aplicação da CG no setor público português, de acordo com os pressupostos da NCP 27, cuja escassez de estudos nesta área se revela maior no âmbito das Forças de Segurança, a presente investigação poderá apresentar um importante contributo para futuras investigações nesta área em Portugal.

Relativamente aos contributos desta investigação para a prática, ficou notório as dificuldades de implementação de um sistema de CG, cuja complexidade é causada não só pelas normas existentes, mas também pelos recursos humanos, financeiros e logísticos que são utilizados pelas diversas organizações e que, por serem deficitários ou inadequados, condicionam o desenvolvimento desta área, que por vezes não consegue passar da fase inicial de implementação. Ademais, as recomendações deste trabalho poderão ser úteis para a GNR e serem integradas no processo de melhoria contínua da organização.

Como limitações à investigação, destacam-se a ausência da confirmação para a realização de entrevistas a outras entidades, bem como a falta de formação na área contabilística e no domínio do GeRFiP, por parte de alguns inquiridos, que condicionou a qualidade das respostas.

Quanto a propostas para investigações futuras, deve-se procurar estender a presente investigação à estrutura de RH, com o objetivo de definir medidas para a implementar a NCP 27 a nível de vencimentos, sendo também aconselhável a realização um estudo de caso numa UCO, com vista à criação de um modelo de CG, de acordo com o normativo em vigor, contendo a respetiva classe 9 associada a este.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Academia Militar (2016). NEP 522/1ª de 20 de janeiro: Normas para a redação de Trabalhos de Investigação.
- Abdel-Maksoud, A., Abdallah, W., & Youssef, M. (2012). An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), 84–97. <https://doi.org/10.1108/10264111211247043>
- Adamson, J., Gooberman-Hill, R., Woolhead, G., & Donovan, J. (2004). “Questerviews”: Using questionnaires in qualitative interviews as a method of integrating qualitative and quantitative health services research. *Journal of Health Services Research and Policy*, 9(3), 139–145. <https://doi.org/10.1258/1355819041403268>
- Adhabi, E., & Anozie, C. (2017). Literature Review for the Type of Interview in Qualitative Research. *International Journal of Education*, 9(3), 86–97. <https://doi.org/10.5296/ije.v9i3.11483>
- Administração Interna [AI] (2017). Decreto-Lei n.º 30/2017, de 22 de março: Aprova o Estatuto dos Militares da Guarda Nacional Republicana. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 58, pp. 1507-1550.
- Administração Interna [AI] – Guarda Nacional Republicana – Comando-Geral (2020). Despacho n.º 1292/2020, de 29 de janeiro: Primeira alteração ao Despacho n.º 11132/2018, de 11 de novembro - unidades orgânicas flexíveis. Lisboa: *Diário da República*, Série II, Parte C, n.º 20, pp. 84-105.
- Al-Ababneh, M. M. (2020). Linking Ontology, Epistemology and Research Methodology. *Science & Philosophy*, 8(1), 75–91. <https://doi.org/10.23756/sp.v8i1.500>
- Al-Halabi, N. B., & Shaqqour, O. F. (2018). The Effect of Activity-Based Costing (ABC) on Managing the Efficiency of Performance in Jordanian Manufacturing Corporations – An Analytical Study. *Accounting and Finance Research*, 7(1), 262–271. <https://doi.org/10.5430/afr.v7n1p262>
- Anand, G., & Kodali, R. (2008). Benchmarking the benchmarking models. *Benchmarking*, 15(3), 257–291. <https://doi.org/10.1108/14635770810876593>
- Apolloni, S., Lando, M. & Savino, M.M. (2004). Advanced Techniques of Theory of Constraints and Activity Based Costing for Scheduling of High Technology

- Production Lines. In S. Gupta & N. Garg (Eds.), *Proceedings of 15th Annual Production and Operations Management Society Conference* (pp. 185-206). POMS Society.
- Arellano-Gault, D., Demortain, D., Rouillard, C., & Thoenig, J. C. (2013). Bringing Public Organization and Organizing Back In. *Organization Studies*, 34(2), 145–167. <https://doi.org/10.1177/0170840612473538>
- Arnaboldi, M., Lapsley, I., & Steccolini, I. (2015). Performance Management in the Public Sector: The Ultimate Challenge. *Financial Accountability and Management*, 31(1), 1–22. <https://doi.org/10.1111/faam.12049>
- Askarany, D., & Yazdifar, H. (2007). Why ABC is Not Widely Implemented? *International Journal of Business*, 7(1), 93–98. https://www.researchgate.net/publication/228307212_Why_ABC_is_not_widely_implemented
- Assembleia da República [AR] (2007). Lei n.º 63/2007, de 6 de novembro: Aprova a orgânica da Guarda Nacional Republicana. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 213, pp. 8043-8051.
- Assembleia da República [AR] (2015a). Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro: Transforma a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Ordem dos Contabilistas Certificados, e altera o respetivo Estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 174, pp. 7039-7135.
- Assembleia da República [AR] (2015b). Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro: Lei de Enquadramento Orçamental. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 178, pp. 7566-7584.
- Assembleia da República [AR] (2020a). Lei n.º 2/2020, de 31 de março: Orçamento do Estado para 2020. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 64, pp. 2-336.
- Assembleia da República [AR] (2020b). Lei n.º 41/2020, de 18 de agosto: Terceira alteração à Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, Lei de Enquadramento Orçamental, e primeira alteração à Lei n.º 2/2018, de 29 de janeiro. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 160, pp. 17-58.
- Baeza Beltrán, T. R., & de los Santos Torres, G. (2018). The Balanced Scorecard for public-sector organizations: a practical approach for measuring a public entity performance

- using financial ratios. *5th International Conference on New Ideas in Management, Economics and Accounting*, 180–196. <https://doi.org/10.33422/5imea.2018.02.64>
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting and Finance*, 47(4), 551–569. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00225.x>
- Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business research methods* (5.^a Ed.). Oxford University Press.
- Berryman, D. R. (2019). Ontology, Epistemology, Methodology, and Methods: Information for Librarian Researchers. *Medical Reference Services Quarterly*, 38(3), 271–279. <https://doi.org/10.1080/02763869.2019.1623614>
- Bessire, D., & Baker, C. R. (2005). The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: A critical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 645–664. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.01.004>
- Blondal, J. R. (2003). Budget reform in OECD member countries: common trends. *OECD Journal on Budgeting*, 2(4), 7–26. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/43505551.pdf>
- Borrvalho, C., Pires, C., Basílio, M., & Reis, P. dos. (2017). *A contabilidade de gestão SNC-AP: Proposta de implementação em subsistemas da Administração Pública*. XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria (CICA). https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/29.pdf
- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Public sector accounting, accountability and austerity: More than balancing the books? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(6), 878–908. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2015-2090>
- Brewer, P., Chandra, G., & Hock, C. (1999). Economic Value Added (EVA): Its uses and limitations. *SAM Advanced Management Journal*, 64(2), 4–11.
- Briner, R., Alford, M., & Noble, J. A. (2003). Activity-Based Costing for State and Local Governments. *Management Accounting Quarterly*, 4(3), 8–14. <https://www.imanet.org/-/media/762fa66b75174f69a7d8734418fbef38.ashx>
- Bryman, A. (2012). *Social research methods* (4.^a Ed.). Oxford University Press.
- Câmara Municipal de Cascais (2020). *Prestação de contas individual e consolidada de 2020 – Relatório de Gestão*. Retirado dia 25 de novembro de 2021 de

- https://www.cascais.pt/sites/default/files/anexos/gerais/new/prestacao_contas_2020_.pdf
- Carvalho, J., & Gomes, P. (2015). *Contabilidade de gestão na Administração Pública*. Ordem dos Contabilistas Cerificados.
- Chambliss, D.F. & Schutt, R.K. (2019). *Making sense of the social world: methods of investigation* (6.^a Ed.). SAGE.
- Chartered Global Management Accountant. (2015). *Global Management Accounting Principles* ©. The Irwin Series in Accounting. http://op.lib.kobe-u.ac.jp/opac/opac_details.cgi?lang=0&bibid=2001149575&amode=11
- Comité de Normalização Contabilística Público [CNCP]. (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP): Manual de implementação* (2nd ed.). Comité de Normalização Contabilística Público. [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL DE IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL_DE_IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf)
- Conselho da União Europeia (2011). Diretiva 2011/85/EU, de 8 de novembro. Bruxelas: *Jornal Oficial da União Europeia*.
- Cosimato, Torre, & Troisi. (2015). How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study. *Journal of US-China Public Administration*, 12(9), 695–705. <https://doi.org/10.17265/1548-6591/2015.09.004>
- Coutinho, C.P. (2018). *Metodologia de investigação em ciências sociais e humanas: teoria e prática* (2.^a Ed.). Almedina.
- Creswell, J.W. (2013). *Qualitative inquiry and research design: choosing among five approaches* (3.^a Ed.). SAGE.
- Creswell, J.W. (2014). *Research Design: qualitative, quantitative and mixed methods approaches* (4.^a Ed.). SAGE.
- Cuganesan, S., Dunford, R., & Palmer, I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23(4), 245–260. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.09.001>
- Dahlberg, B, Wittink, M.N. & Gallo, J.J. (2010). Funding publishing integrated studies. In A. Tashakkori & C. Teddlie (Eds.), *Sage handbook of mixed methods in social & behavior research* (2.^a Ed.) (pp. 785-802). SAGE.
- Daraban, M. C. (2018). Business Value Created By Management Accounting. *CBU International Conference Proceedings*, 6, 76–80.

<https://doi.org/10.12955/cbup.v6.1136>

- David, F., Abreu, R., Segura, L., Formigoni, H., & Montovani, F. (2016). Contabilidade E Auditoria Pública: Evidência Empírica Da Sua Relação. *Ordem Dos Contabilistas Certificados*. <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/73.pdf>
- Diogo, A. & Agrochão, M.M. (2016). A avaliação de desempenho do Sector Público – uma experiência conduzida a partir da Secretaria-Geral da Presidência do Conselho de Ministros. *Ordem dos Contabilistas Certificados*. Retirado dia 20 de fevereiro de 2022 de <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/32.pdf>
- Effiong, S., & Akpan, A. (2019). Effect of Activity Based Costing (Abc) on the Productivity of Manufacturing Company. *International Journal of Advanced Research*, 7(1), 753–765. <https://doi.org/10.21474/ijar01/8384>
- Elliott, B. & Elliott, J. (2017). *Financial Accounting and Reporting 18th Edition*. Pearson.
- Emmanuel, C., Otley, D. & Merchant, K. (1990). *Accounting for management control*. Springer.
- Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública [ESPAP]. (2018). *eSPap disponibiliza solução SNC-AP na Administração Pública*. Retirado dia 17 de abril de 2021 de <https://www.espap.gov.pt/noticias/Paginas/noticia.aspx?nid=1538>
- Fandino, W. (2019). Formulating a good research question: Pearls and pitfalls. *Indian Journal of Anaesthesia*, 63(8), 611–616. https://doi.org/10.4103%2Fija.IJA_198_19
- Farrugia, P., Petrisor, B. A., Farrokhyar, F., & Bhandari, M. (2010). Practical tips for surgical research: Research questions, hypotheses and objectives. *Canadian Journal of Surgery*, 53(4), 278–281. <http://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/20646403><http://www.pubmedcentral.nih.gov/articlerender.fcgi?artid=PMC2912019>
- Filho, E.H. (2005). *Balanced Scorecard e a gestão estratégica* (3ª. Ed.). Elsevier.
- Frost, N. (2021). *Qualitative research methods in Psychology: combining core approaches* (2.ª Ed.). McGraw-Hill Education.
- Fu, A. (2000). Theory of Constrains and Activity-Based Costing: Can we get the best of both worlds? *University of Auckland*, 2(2), 66–74. http://www.thebookshelf.auckland.ac.nz/docs/UABusReview/2000_02_i02-05-acti_ity-based.pdf
- Galas, E. S., & Forte, S. H. (2005). Fatores Que Interferem Na Implantação De Um Modelo De Gestão Estratégica Baseado No Balanced Scorecard: Estudo De Caso Em Uma

- Instituição Pública. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 6(2), 88–112.
<https://doi.org/10.1590/1678-69712005/administracao.v6n2p88-111>
- Galvão, R. M. M., & Teixeira, A. B. (2019). Administração Pública - a Norma De Contabilidade Pública 27 e o ambiente , uma proposta de informação nos municípios portugueses. *Repositórios Científicos de Acesso Aberto Em Portugal*, 1–18.
<http://hdl.handle.net/10400.26/28086>
- Gomes, P. S., Fernandes, M., & Carvalho, J. B. C. (2015). *O processo de harmonização internacional da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders*. V Congresso Dos TOC: Uma Ambição; Um Compromisso; Um Rumo.
<https://www.occ.pt/news/trabalhoscongv/pdf/28.pdf>
- Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121–143.
<https://doi.org/10.18405/20170208>
- Grant, J.L. (2003). *Foundations of economic value added* (2ª. Ed.). John Wiley & Sons.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2009). Despacho n.º 53/09-OG, de 30 de dezembro. Lisboa: *Ordem à Guarda*, 1.ª Série, n.º 5, pp. 125-146.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2020a). *Estratégia 2025, uma Estratégia centrada nas pessoas*. Retirado dia 15 de janeiro de 2022 de
https://www.gnr.pt/InstrumentosGestao/estrategia_2025.pdf
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2020b). *Plano de Atividades 2020*. Retirado dia 11 de janeiro de 2022 de
https://www.gnr.pt/InstrumentosGestao/2020/PA_GNR_2020.pdf
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2020c). *Relatório de Atividades 2020*. Retirado dia 11 de janeiro de 2022 de
https://www.gnr.pt/InstrumentosGestao/2020/ra_gnr_2020_vf.pdf
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2021). *Relatório de Gestão de 2020*. Lisboa: Comando da Administração dos Recursos Internos.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2022). *Plano de Atividades 2022*. Retirado dia 15 de fevereiro de 2022 de
https://www.gnr.pt/InstrumentosGestao/2022/PA_GNR_2022.pdf
- Håkansson, A. (2013). Portal of Research Methods and Methodologies for Research Projects and Degree Projects. *Proceedings of the International Conference on Frontiers in*

- Education: Computer Science and Computer Engineering FECS'13*, 13, 67–73.
<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:kth:diva-136960>
- Hamilton, A. B., & Finley, E. P. (2019). Qualitative methods in implementation research: An introduction. *Psychiatry Research*, 280, 1–8.
<https://doi.org/10.1016/j.psychres.2019.112516>
- Harris, L. R., & Brown, G. T. L. (2010). Mixing interview and questionnaire methods: Practical problems in aligning data. *Practical Assessment, Research and Evaluation*, 15(1). <https://doi.org/10.7275/959j-ky83>
- Hathcoat, J. D., Meixner, C., & Nicholas, M. C. (2019). Handbook of Research Methods in Health Social Sciences. In P. Liamputtong (Ed.), *Handbook of Research Methods in Health Social Sciences* (pp. 99–116). Springer. https://doi.org/10.1007/978-981-10-5251-4_56
- Hennink, M., Hutter, I. & Bailey, A. (2020). *Qualitative research methods*. SAGE.
- Higgins, B. K., & Young, S. M. (2001). Improving operations: Not as simple as ABC. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 12(3), 15–34.
<https://doi.org/10.1002/jcaf.4>
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has Management Accounting Research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10–30.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>
- Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S., & Wickramasinghe, D. (2009). Management accounting in less developed countries: What is known and needs knowing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(3), 469–514.
<https://doi.org/10.1108/09513570910945697>
- Hussein, A. (2017). Adoption, Importance and Barriers to the Implementation of Contemporary Management Accounting Practices: Evidence from Egypt. *Accounting and Finance Research*, 7(1), 192. <https://doi.org/10.5430/afr.v7n1p192>
- International Public Sector Accounting Standards Board [IPSAS] (2022). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vol. I). International Federation of Accountants.
- Jesus, M. A. de, & Gomes, G. A. V. (2019). *Implementação do SNC-AP em entidades públicas da Região Autónoma da Madeira*. II Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Reforma da Gestão Financeira Pública: desafios para a investigação e a prática. Ordem dos Contabilistas Certificados.

- https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iicicp/finais_site/26.pdf
- Jones, T. C., & Dugdale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1–2), 121–163. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00035-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00035-6)
- Joshi, A., Kale, S., Chandel, S., & Pal, D. (2015). Likert Scale: Explored and Explained. *British Journal of Applied Science & Technology*, 7(4), 396–403. <https://doi.org/10.9734/bjast/2015/14975>
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard* (21^a. Ed.). Elsevier.
- Kimura, H., & Suen, A. S. (2003). Ferramentas de análise gerencial baseadas em modelos de decisão multicriteriais. *RAE Eletrônica*, 2(1), 1–18. <https://doi.org/10.1590/s1676-56482003000100008>
- Kraan, D.-J. (2007). Programme Budgeting in OECD countries. *OECD Journal on Budgeting*, 7(4), 1–41. <https://doi.org/10.1787/budget-v7-art18-en>
- Laguecir, A., Kern, A., & Kharoubi, C. (2020). Management accounting systems in institutional complexity: Hysteresis and boundaries of practices in social housing. *Management Accounting Research*, 49. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100715>
- Lantsoght, E.O.L. (2018). *The A-Z of the PhD trajectory: a practical guide for a successful journey*. Springer.
- Lapsley, I., & Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: A research agenda. *Management Accounting Research*, 15(3), 355–374. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.007>
- Legaspi, J. L. R. (2014). The Impact of Management Accounting Literature to Practice: A Study of Management Accounting Concepts in the Philippines Industries. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 343–361. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v4-i2/898>
- Macintosh, N. B. and Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems: An organizational and sociological approach* (2^a. Ed.). John Wiley & Sons.
- Major, M. & Vieira, R. (2017). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (2^a Ed.). Escolar Editora.
- Marques, M. da C. da C. (2007). A nova contabilidade da administração pública portuguesa. *Revista de Controle e Administração*, 3(2), 151–173. <https://www.cepese.pt/portal/pt/publicacoes/obras/a-nova-contabilidade-da->

- Mateus, A., Alves, A.A., Leão, C., Franco, F., Tavares, J. & Pires, R.C. (2018). *Orçamento, economia e democracia: uma proposta de arquitetura institucional*. Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Ministério da Administração Interna [MAI] (2008). Decreto Regulamentar n.º 19/2008, de 27 de novembro: Define o número, as competências, a estrutura interna e o posto correspondente à chefia dos serviços de apoio diretamente dependentes do comandante-geral e dos serviços dos órgãos superiores de comando e direção da Guarda Nacional Republicana. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 231, pp. 8540-8546.
- Ministério da Administração Interna [MAI] – Guarda Nacional Republicana – Comando-Geral (2010). Despacho n.º 10393/2010, de 22 de junho: Aprovação do Regulamento Geral do Serviço da Guarda. Lisboa: *Diário da República*, Série II, n.º 119, pp. 33856-33891.
- Ministério da Economia [ME] (2016). Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro: Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 243, pp. 4773-4776.
- Ministério da Educação [ME] e Ministério das Finanças [MF] (2000). Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação). Lisboa: *Diário da República*, Série I-B, n.º 218, pp. 4976-5054.
- Ministério da Saúde [MS] e Ministério das Finanças [MF] (2000). Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS). Lisboa: *Diário da República*, Série I-B, n.º 225, pp. 5250-5314.
- Ministério da Justiça [MJ] (1986). Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro: Aprova o Código das Sociedades Comerciais. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 201, pp. 2293-2385.
- Ministério das Finanças [MF] (1992). Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho: Estabelece o regime da administração financeira do Estado. Lisboa: *Diário da República*, Série I-A, n.º 172, pp. 3502-3509.

- Ministério das Finanças [MF] (1997). Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública. Lisboa: *Diário da República*, Série I-A, n.º 203, pp. 4594-4638.
- Ministério das Finanças [MF] (2002). Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social. Lisboa: *Diário da República*, Série I-A, n.º 21, pp. 536-592.
- Ministério das Finanças [MF] (2012). Decreto-Lei n.º 117-A/2012, de 14 de junho: Aprova a orgânica da Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I. P. (ESPAP, I. P.), e extingue a Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública, E. P. E. (GerAP), e a Agência Nacional de Compras Públicas, E. P. E. (ANCP). Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 114, pp. 3-9.
- Ministério das Finanças [MF] (2015). Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro: Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 178, pp. 7584-7828.
- Ministério das Finanças [MF] (2017). Portaria n.º 128/2017, de 5 de abril: Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 68, pp. 1726-1728.
- Ministério das Finanças. (2018). Modelo Único de Prestação de Contas das Entidades Públicas. *Unidade de Implementação Da Lei de Enquadramento Orçamental*. <https://www.unileo.gov.pt/images/Simplex/ModeloUnicoPrestacaoContasEntidadesPublicas.pdf>
- Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território (1999). Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), definindo-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas. Lisboa: *Diário da República*, Série I-A, n.º 44, pp. 1018-(2)-1018(85).
- Modell, S. (2012). Strategy, political regulation and management control in the public sector: Institutional and critical perspectives. *Management Accounting Research*, 23(4), 278–295. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.05.001>
- Monteiro, R. P., & Pinho, C. J. da C. (2016). Uma Revisão Da Literatura Sobre a Contabilidade De Custos Aplicada Ao Setor Público. *XVII Encuentro AECA*, 1–18.

- <http://www.xviiencuentroaeca.ipb.pt/docs/artigos/119d.pdf>
- Nasi, G., & Steccolini, I. (2008). Implementation of accounting reforms. An empirical investigation into Italian local governments. *Public Management Review*, 10(2), 175–196. <https://doi.org/10.1080/14719030801928573>
- Nazaripour, M., & Ravand, F. (2019). The Impact of Management Control Systems on Contemporary Management Accounting Practices in the Public Sector. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 4(13), 1–14. https://ijfma.srbiau.ac.ir/article_14311_a9980d0807fbb72753579fed1af23b05.pdf
- Nogueira, S. P., Silva, N., & Ribeiro, N. A. (2020). Perceções sobre a transição do pocal para o snc-ap. O caso do município xyz. *XIX Encuentro AECA, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, 1–24. <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/22786/1/71f.pdf>
- Norte, J.L. (2020). *A orçamentação por programas: identificação de um modelo para as Forças Armadas*. Instituto Universitário Militar.
- Nuhu, N. A., Baird, K., & Appuhamilage, A. B. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 106–126. <https://doi.org/10.1108/ARA-02-2016-0017>
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico [OCDE] (2008). *Avaliação do processo orçamental em Portugal – Relatório da OCDE*. Retirado dia 17 de fevereiro de 2022 de <https://www.oecd.org/portugal/42007650.pdf>
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico [OCDE] (2013). *Portugal: reforming the State to promote growth*. Retirado dia 17 de fevereiro de 2022 de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264207981-en.pdf?expires=1645119772&id=id&accname=guest&checksum=2D3C855BC1F988772AA7D81F054F8D1B>
- Ovunda, A. (2015). The development of cost and management accounting: A historical perspective. *European Journal of Humanities and Social Sciences*, 34(1), 1884–1899.
- Oyewo, B. M. (2021). Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (GMAP) approach. *Journal of Sustainable Finance and Investment*, 11(4), 351–385. <https://doi.org/10.1080/20430795.2020.1738141>
- Pardede, P. (2018). Identifying and Formulating the Research Problem. *Research in ELT*,

- 1(October), 1–13.
https://www.researchgate.net/publication/329179630_Identifying_and_Formulating_the_Research_Problem
- Pires, A. M. M., & Rodrigues, F. J. P. de A. (2018). Evolução previsível da contabilidade no setor público em Portugal: uma interpretação a partir do grau de implementação das principais reformas e das características da envolvente características da envolvente. *Gestin*, 9–24. https://publicacoes.riqual.org/wp-content/uploads/2020/07/Gestin_16_17.pdf#page=9
- Presidência do Conselho de Ministros [PCM] (2019). Decreto-Lei n.º 84/2019, de 28 de junho: Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2019. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 122, pp. 3078-3138.
- Presidência do Conselho de Ministros [PCM] (2019). Decreto-Lei n.º 126/2019, de 29 de agosto: Autoriza a implementação de projetos experimentais desenvolvidos com recurso ao mecanismo do «direito ao desafio». Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 165, pp. 2-7.
- Presidência do Conselho de Ministros [PCM] (2021). Decreto-Lei n.º 7/2021, de 18 de janeiro: Altera a estrutura interna e o regime remuneratório aplicável aos militares da Guarda Nacional Republicana. Lisboa: *Diário da República*, Série I, n.º 11, pp. 3-8.
- Puspitawati, L., & Susanto, A. (2019). The Influence of Business Strategy Through the Management Accounting Information System to the Quality of Management Accounting Information - Evidence in Indonesia. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 225, 24–29. <https://doi.org/10.34010/miu.v17i1.2228>
- Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 8(3), 238–264. <https://doi.org/10.1108/11766091111162070>
- Quesado, P. R., Rodrigues, L. L., & Guzmán, B. A. (2012). the Tableau De Bord and the Balanced Scorecard: a Comparative Analysis. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 4(2). <https://doi.org/10.5380/rcc.v4i2.28110>
- Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing (ABC) and its implication for open innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(41), 1–20. <https://doi.org/10.3390/joitmc7010041>
- Ratan, S.K., Anand, T. & Ratan, J. (2019). Formulation of research question – stepwise

- approach. *Journal of Indian Association of Pediatric Surgeons*, 24(1), 15-20.
https://dx.doi.org/10.4103%2Fjiaps.JIAPS_76_18
- Rauen, F. (2018). *Roteiros de investigação científica* (2.ª Ed.). Clube de Autores.
- Ringelstein, D. (2018). Time-Driven Activity-Based Cost Accounting: A Critical Review. *Journal of New Business Ideas & Trends*, 16(3), 20–27.
[http://jnbit.org/upload/JNBIT_3_Ringelstein_16\(3\)_2018.pdf](http://jnbit.org/upload/JNBIT_3_Ringelstein_16(3)_2018.pdf)
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189–196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Rua, S. e Carvalho, J. B. C. (2006), *Contabilidade Publica – Estrutura Conceptual*. Publisher Team.
- Russo, J. (2005). Balanced Scorecard versus Tableau de Bord. *Revista Da Câmara Dos Técnicos Oficiais de Contas*, 62, 56–63.
https://www.academia.edu/16212528/Balanced_Scorecard_vs_Tableau_de_Bord
- Russo, J., & Martins, A. (2004). Balanced scorecard: estratégia empresarial e avaliação do desempenho. *Boletim de Ciências Económicas*, 47, 313–387.
<http://hdl.handle.net/10316.2/24902>
- Sahaf, M.A. (2013). *Management Accounting: principles & practice* (3ª. Ed.). Vikas.
- Salgado, V.M.S. (2009). *A orçamentação por programas e a boa gestão* (Dissertação de Mestrado). Retirado dia 13 de fevereiro de 2022 de <https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/1887/1/V%c3%adtorSSalgado-TP-09.pdf>
- Santos, L. A. B., Lima, J. M. M., Garcia, F. M. G., Monteiro, F. T., Silva, N. M. P., Silva, J. C. V., Santos, R. J. R., Afonso, C. F. N., & Piedade, J. C. L. (2019). *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação* (2.ª Ed.). IUM - Centro de Investigação e Desenvolvimento.
- Saraiva, A., Von Schwedler, M., & Fernandes, E. (2018). Toward Understanding and Using of Qualitative Research Methods in Management studies. *Proelium*, VIII(1), 7–39.
- Sarmiento, J. M. (2015). A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental Joaquim Miranda Sarmiento Professor Auxiliar no ISEG / Universidade de Lisboa Ph . D in Finance (Tilburg University) Sumário : A Lei 151 / 2015 , de 11 de setembro veio proceder à reforma da Lei de Enquadramen. *JULGAR*, 1–49. <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/09/20150911-ARTIGO-JULGAR-A-reforma-da-Lei-de-Enquadramento-Orçamental-Joaquim-Miranda-Sarmiento.pdf>

- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students* (5.^a Ed.). Pearson Education Limited.
- Seale, C. (2012). *Researching Society and Culture* (3.^a Ed.) SAGE.
- Sharma, A. K., & Kumar, S. (2010). Economic Value Added (EVA) - Literature Review and Relevant Issues. *International Journal of Economics and Finance*, 2(2), 200–220. <https://doi.org/10.5539/ijef.v2n2p200>
- Sievanen, M., & Tornberg, K. (2002). Process-based costing: The best of activity-based costing. *AACE International Transactions*. <https://www.proquest.com/openview/cd34337748b9f272f89c429b59ec2558/1?pq-origsite=gscholar&cbl=27161>
- Silva, M. de L. R. da, Rua, S. C., & Quesado, P. R. (2016). *O tratamento contabilístico dos ativos intangíveis: SNC versus SNC-AP*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/26.pdf>
- Silva, S., Rodrigues, L., & Guerreiro, M. (2016). Evolução da contabilidade pública em Portugal: uma análise institucional. *XVII Encuentro AECA*, 1–27. <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/74f.pdf>
- Snead, K. C., Johnson, W. A., & Ndede-Amadi, A. A. (2005). Expectancy theory as the basis for activity-based costing systems implementation by managers. *Advances in Management Accounting*, 14, 253–275. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(05\)14012-X](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(05)14012-X)
- Stein, S.S. (2017). *Strategic Management Accounting: Delivering Value in a Changing Business Environment through Integrated Reporting*. Business Expert Press.
- Teixeira, A. B. (2016a). *A contabilidade de gestão no SNC-AP, uma proposta de implementação*. I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/45.pdf>
- Teixeira, A. B. (2016b). *A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada*. XVII Encuentro AECA. <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/53f.pdf>
- Torraco, R. J. (2005). Writing Integrative Literature Reviews : Guidelines and Examples. *Human Resource Development Review*, 4(3), 356–367. <https://doi.org/10.1177/1534484305278283>
- Tracy, S.J. (2020). *Qualitative research methods: collecting evidence, crafting analysis, communicating impact* (2.^a Ed.). John Wiley & Sons.

- Tribunal de Contas [TC] (2019). *Relatório n.º 13/2019: Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE – Relatório intercalar VI, 2.ª Secção*. Retirado em 19 de janeiro de 2022 de <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2019/rel013-2019-2s.pdf>
- Tribunal de Contas [TC] (2020). *Parecer sobre a Conta Geral do Estado*. Retirado em 20 de janeiro de 2022 de <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/PareceresTribunalContas/ParecerCGE/Documents/Ano%20econ%C3%B3mico%20de%202020/pcge2020.pdf>
- Tuccillo, D., & Agliata, F. (2018). The ABC as Tool for Decision Making in Public Administrations. *Open Journal of Accounting*, 7(2), 125–138. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2018.72009>
- van Helden, G. J., Aardema, H., ter Bogt, H. J., & Groot, T. L. C. M. (2010). Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*, 21(2), 83–94. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.008>
- van Helden, J., & Reichard, C. (2018). Management control and public sector performance management. *Baltic Journal of Management*, 14(1), 158–176. <https://doi.org/10.1108/BJM-01-2018-0021>
- van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Management control and public sector performance management. *Baltic Journal of Management*, 14(1), 158–176. <https://doi.org/10.1108/BJM-01-2018-0021>
- van Helden, J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34–62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>
- van Tran, T., & Thao, N. N. N. (2020). Factors affecting the application of ABC costing method in manufacturing firms in Vietnam. *Management Science Letters*, 10, 2625–2634. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2020.3.030>
- Vaz, A. T. (2016). A Contabilidade Pública Em Portugal - A Evolução Contabilidade Pública. *XVII Encuentro AECA*, 1–28. http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/100f_estudiante.pdf
- Vazakidis, A., Karagiannis, I., & Tsiata, A. (2010). Activity-Based Costing in the Public Sector. *Journal of Social Sciences*, 6(3), 376–382. <https://doi.org/10.3844/jssp.2010.376.382>

- Verbeeten, F. H. M., & Speklé, R. F. (2015). Management Control, Results-Oriented Culture and Public Sector Performance: Empirical Evidence on New Public Management. *Organization Studies*, 36(7), 953–978. <https://doi.org/10.1177/0170840615580014>
- Visaltanachoti, N., Luo, R., & Yi, Y. (2008). Economic Value Added (EVA) and Sector Returns. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 4(2), 21–41.
[http://scholar.google.com/scholar?hl=en&btnG=Search&q=intitle:ECONOMIC+VALUE+ADDED+\(+EVA+?+\)+AND#1](http://scholar.google.com/scholar?hl=en&btnG=Search&q=intitle:ECONOMIC+VALUE+ADDED+(+EVA+?+)+AND#1)
- Wanderley, C., & Cullen, J. (2013). Management accounting change: a review. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade Da Unisinos*, 10(4), 294–307. <https://doi.org/10.4013/base.2013.104.01>
- Ward, K. (2012). *Strategic management accounting*. Routledge.
- Wegmann, G. (2009). The Activity-Based Costing Method: Development and Applications. *Journal of Accounting Research*, 8(1), 7–22.
- Wegmann, G. (2019). A Typology of Cost Accounting Practices Based on Activity-Based Costing – A Strategic Cost Management Approach. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 14(2), 161–184. <https://doi.org/10.24191/apmaj.v14i2-08>
- Weetman, P. (2006). *Management Accounting*. Pearson Education.
- Yulianto, H. (2021). Philosophy of Management Science: Ontology, Epistemology, and Axiology Perspectives. *Cross-Border Journal of Business Management*, 1(1), 152–162. <http://journal.iaisambas.ac.id/index.php/cbjbm/article/view/655/538>

APÊNDICES

APÊNDICE A - TÉCNICAS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

Quadro 8. Técnicas de contabilidade de gestão

Tipo de técnica	Descrição	Utilização
ABC	Permite imputar os custos indiretos às diversas atividades das organizações (ponto 19 da NCP 27), apresentando valores precisos dos custos das mesmas (Jones & Dugdale, 2002).	- Obtenção de informação detalhada, com vista à identificação de gastos nas atividades que não acrescentam valor (NCP 27); - Cálculo dos custos unitários de cada bem/serviço produzido (Wegmann, 2009).
EVA	Medida de desempenho financeiro (Brewer <i>et al.</i> , 1999) que visa analisar o valor pelos quais os ganhos dos acionistas e/ou credores excedem (ou não) o valor do retorno que poderia ser obtido se se optasse por outro investimento comparável (Sharma & Kumar, 2010), podendo ser calculado através da seguinte fórmula: $\text{EVA} = \text{Lucro operacional líquido}^{61} - (\text{Capital total investido}^{62} \times \text{Custo médio ponderado}^{63})$	- Cálculo do lucro económico atual (Visaltanachoti <i>et al.</i>, 2008); - Melhorar o desempenho financeiro das organizações, através da subida de preços das ações, no caso de o valor do EVA ser positivo, ou através da descida dos preços das ações, no caso do valor do EVA ser negativo (Grant, 2003).
Balanced Scorecard	Ferramenta que, através de uma panóplia de indicadores de desempenho, pretende explicar a visão das organizações, servindo de base para um sistema de medição e gestão estratégica eficiente, orientado para a satisfação dos clientes, qualidade dos bens/serviços produzidos, desenvolvimento organizacional e perspetivas financeiras (Galas & Forte, 2005; Kaplan & Norton, 1997; Modell, 2012).	- Identificação das atividades críticas que geram valor para os diversos <i>stakeholders</i> (Filho, 2005). - Utilização de indicadores de desempenho que permitam avaliar as atividades críticas suprarreferidas (Kimura & Suen, 2003), bem como a simulação dos resultados destes, a fim de prever os diversos resultados que se podem obter (Quesado <i>et al.</i>, 2012).
Tableau de Bord	<i>Dashboard</i> composto por rácios e/ou tabelas que são utilizados para demonstrar a situação atual das atividades e programas das organizações, permitindo comparar com o seu passado, de modo a permitir uma tomada de decisão mais racional (Bessire & Baker, 2005). A sua implementação inicia-se com a missão da organização e a definição dos objetivos de cada centro de responsabilidade; a cada centro de responsabilidade são associados fatores/tarefas críticas, que são avaliados quantitativamente através dos indicadores de desempenho de cada fator/tarefa crítica (Russo, 2005).	- Utilização de gráficos e/ou rácios para a análise dos resultados obtidos da atividade organizacional comparativamente com os dados de períodos anteriores (Bessire & Baker, 2005).

Fonte: Elaboração própria.

⁶¹ Após impostos.

⁶² Capital total investido = Dívidas + Património Líquido.

⁶³ Custo médio ponderado (WACC) = Média ponderada entre o capital de terceiros e o capital próprio investido.

APÊNDICE B - DATAS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA ORÇAMENTAÇÃO POR PROGRAMAS EM PORTUGAL

Tabela 4. Datas para a implementação da orçamentação por programas em Portugal.

Ano	Acontecimento	Fonte
2008	As autoridades portuguesas solicitaram à OCDE uma avaliação do processo orçamental português, com o objetivo de reformar a Administração Pública. Uma dessas medidas de reforma passa pela criação e implementação de um modelo de orçamentação por programas e de um quadro plurianual de despesa pública.	OCDE (2008)
2013	A OCDE volta a reforçar a necessidade de criação de uma orçamentação por programas em Portugal, cujos ministérios têm um teto máximo de despesa prevista, podendo fazer uma gestão flexível desses recursos dentro do ministério.	OCDE (2013)
2015	A LEO de 2015 demonstra a necessidade de se iniciarem os trabalhos para a implementação de um modelo de orçamentação por programas.	Lei n.º 151/2015
2018	A UniLEO solicitou à SRSS um pedido de apoio que permitisse definir um modelo de orçamentação por programas, bem como um modelo do quadro plurianual de despesa pública.	Tribunal de Contas (2019)
2019	É criado o programa “direito ao desafio”, com o objetivo de se realizarem projetos experimentais na Administração Pública, com o objetivo de promover a economia, eficiência e eficácia dos serviços do setor público.	DL n.º 126/2019
2020	Terceira alteração à LEO de 2015, com o início da primeira fase da implementação da orçamentação por programas, com as indicações para a criação de um grupo de trabalho com vista à implementação do modelo de orçamentação por programas e de um quadro plurianual de despesa pública.	Lei n.º 41/2020
2021	Criação do grupo de trabalho e início do projeto-piloto, cujo prazo termina no último dia do ano de 2021.	Despacho n.º 3771/2021
2024	Implementação da orçamentação por programas no Orçamento de Estado.	Tribunal de Contas (2020)

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE C - PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE O POCP E O SNC-AP

Quadro 9. Principais diferenças entre o POCP e o SNC-AP.

Elementos	POCP	SNC-AP
Estrutura concetual	Não contempla nenhuma estrutura concetual (Gomes <i>et al.</i> , 2015).	Integra uma estrutura concetual da informação financeira pública (art.º 2 do SNC-AP).
Plano de contas	Plano de contas que contempla contas do balanço (classes 1 a 5), contas de resultado (classes 6 a 8), contas do controlo orçamental (classe 0) (ponto 2.5 do POCP) e contabilidade analítica (classe 9).	Apresenta um Plano de Contas Multidimensional “que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente” (ponto 1 do Anexo III do SNC-AP).
Planos setoriais	Apresenta mais quatro planos setoriais, para além do POCP: POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS (Gonçalves <i>et al.</i> , 2017).	Contempla um único plano, aplicável a todas as entidades da Administração Pública.
Baseado nas normas IPSAS	Não se baseia nas normas IPSAS. Procurou-se apenas aproximar das práticas contabilísticas do setor empresarial (ponto 1 do POCP).	As normas de contabilidade pública são convergentes com as IPSAS.
Contabilidade orçamental	Execução na classe 0, onde devem ser registadas “as operações contabilísticas correspondentes à execução do orçamento até ao momento em que são criados débitos ou créditos relativamente a terceiros” (ponto 1 do POCP).	É executada na classe 0, de acordo com a NCP 26, permitindo o registo pormenorizado de todo o processo orçamental.
Contabilidade financeira	Contempla apenas a contabilidade patrimonial, permitindo registar todas as operações que provoquem uma alteração no valor do património das organizações (David <i>et al.</i> , 2016).	A contabilidade financeira prevista no SNC-AP permite que as organizações registem as transações e outros eventos que afetem as suas posições financeiras, os seus desempenhos financeiros e os fluxos de caixa (n.º 3 do art.º 4.º do SNC-AP).
Contabilidade de gestão	Refere que a contabilidade analítica deve ser registada numa conta 9, não apresentando qualquer norma relativamente a esta (ponto 2.2 do POCP). O termo “contabilidade de gestão” não era utilizado, mas sim “contabilidade de custos” no POCAL e “contabilidade analítica” nos restantes planos contabilísticos. As diferenças entre estas três contabilidades estão descritas no Quadro 10, presente no Quadro 10 ⁶⁴ .	É regulada pela NCP 27, permitindo associar os custos diretos e indiretos da organização às atividades desenvolvidas pela mesma. Admite a existência de uma classe 9, de caráter facultativo (SNC-AP). No entanto, à semelhança do POCP, não apresenta uma classe 9 já desenvolvida que pudesse servir de padrão para todas as entidades públicas (Borrinho <i>et al.</i> , 2017; Teixeira, 2016b).

Fonte: Elaboração própria

⁶⁴ Vide APÊNDICE D.

APÊNDICE D - DIFERENÇAS ENTRE "CONTABILIDADE ANALÍTICA", "CONTABILIDADE DE CUSTOS" E "CONTABILIDADE DE GESTÃO"

Quadro 10. Diferenças entre "contabilidade analítica", "contabilidade de custos" e "contabilidade de gestão".

Tipo de contabilidade	<u>Contabilidade analítica</u>	<u>Contabilidade de custos</u>	<u>Contabilidade de gestão</u>
Sistema contabilístico	POCP, POC-Educação, POCMS, POCISSSS	POCAL	SNC-AP
Objetivo(s)	Imputação dos custos às atividades, obtenção de informação sobre os custos dos serviços públicos, análise sobre a eficiência da gestão dos recursos e produção de informação útil aos gestores para a elaboração de indicadores de eficiência, economia e eficácia (Ponto 2.8 do POC-Educação).	Imputação de custos diretos e indiretos (através de coeficientes de imputação ⁶⁵) aos diferentes bens/serviços e funções (Ponto 2.8.3.2 do POCAL).	Produção de informação relevante e analítica relativamente a custos, rendimentos e resultados, de modo a apoiar os gestores na tomada de decisão e avaliação do resultado das atividades e projetos que suportam a realização das políticas públicas, bem como apoiam ao cumprimento dos objetivos relativos à prestação de serviços públicos (n.º 4 do art.º 4.º do SNC-AP e ponto 4 da NCP 27).
Contabiliza os rendimentos	Não	Não	Sim
Produz informação quanto aos custos ambientais	Não	Não	Sim

Fonte: Elaboração própria

⁶⁵ “O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada função corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções. O coeficiente de imputação dos custos indiretos de cada bem ou serviço corresponde à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram” (Ponto 2.8.3.3 do POCAL).

APÊNDICE E - TIPOS DE CUSTO IDENTIFICADOS PELA NCP 27

Quadro 11. Tipos de custo identificados pela NCP 27.

Tipo de custo	Definição
Custos diretos	Correspondem a gastos relativos a um único objeto de custo.
Custos indiretos	Correspondem a gastos que não estão diretamente associados a um objeto de custo específico, sendo necessário reparti-los pelas diversas atividades/funções ou bens/serviços.
Custos incorporáveis	Correspondem aos custos que são imputados às atividades/funções ou bens/serviços.
Custos não incorporáveis	Correspondem aos custos que não são imputados às atividades/funções ou bens/serviços por decisão do órgão de gestão, devendo essa decisão ser devidamente justificada nas divulgações.
Custos variáveis	Correspondem a gastos cujos valores mudam, de acordo com as mudanças no nível da atividade, na situação em que os restantes fatores se mantêm constantes.
Custos fixos	Correspondem a gastos cujos valores tendem a manter-se constantes em condições normais.
Custos de subatividade (ou ineficiência)	Correspondem aos gastos causados pela ineficiência das atividades.
Custos administrativos	Correspondem aos gastos no apoio à gestão e noutras atividades que não contribuem diretamente para a atividade operacional das organizações.
Custos totais	Correspondem ao somatório dos gastos diretos e indiretos incorporáveis.

Fonte: Elaboração própria, baseado na NCP 27

APÊNDICE F - FUNCIONAMENTO DA CLASSE 9 SEGUNDO O COMITÉ DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

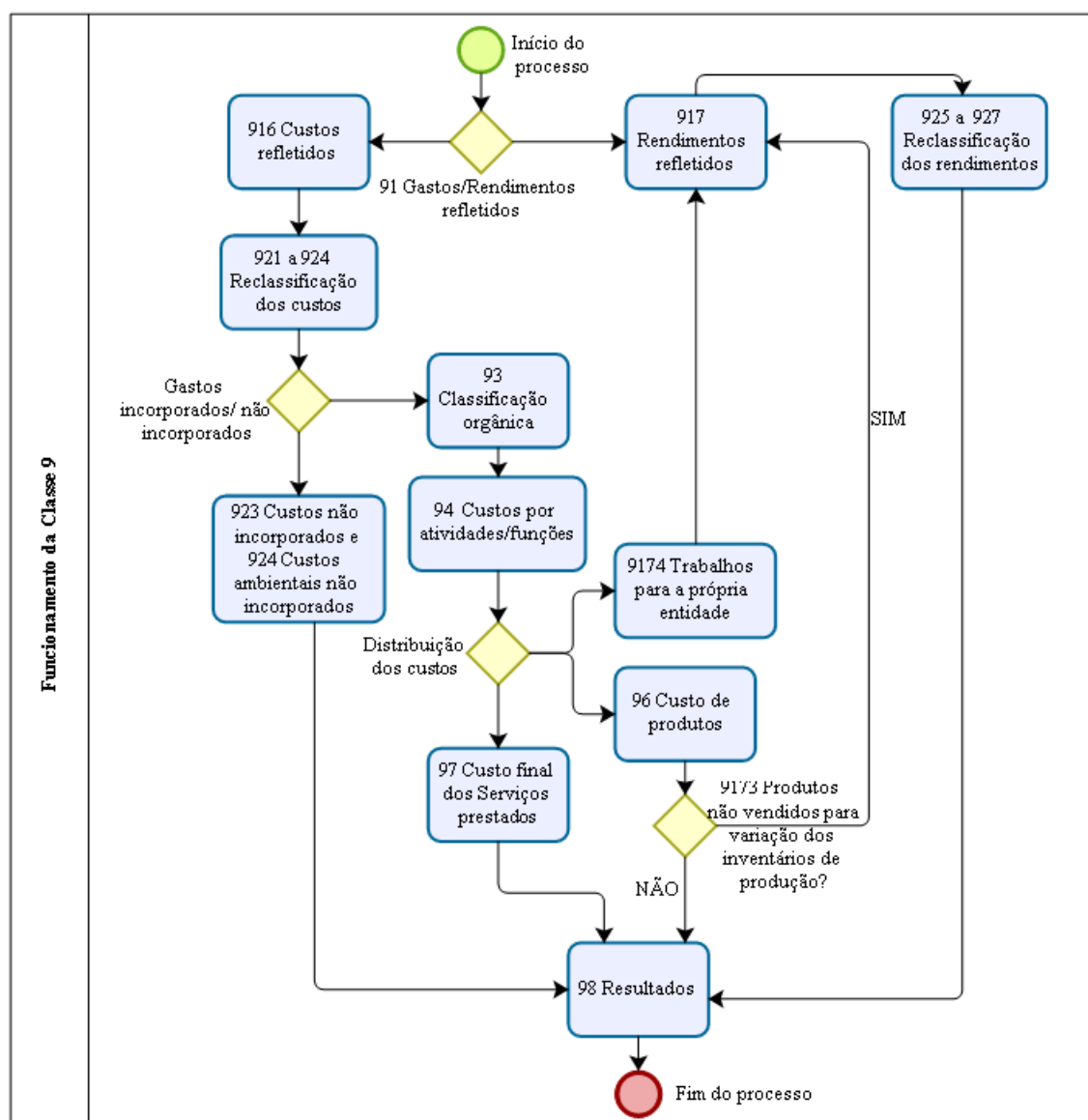


Figura 2. Fluxograma demonstrativo do funcionamento da classe 9.

Fonte: Elaboração própria, baseado no Comité de Normalização Contabilística Público (2017)

APÊNDICE G - ANÁLISE À ENTREVISTA COM A CHEFE DA DIVISÃO DE CONTABILIDADE, CONTROLO E DISPONIBILIDADES DA CÂMARA MUNICIPAL DE CASCAIS

Quadro 12. Análise à entrevista com a Chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades da Câmara Municipal de Cascais.

Questão 1: De que forma surgiu a necessidade de implementar a contabilidade de gestão no Município de Cascais, e como começou a ser implementada?
Em 2010, o Tribunal de Contas realizou uma Auditoria na Câmara Municipal de Cascais, onde recomendou que, entre outras medidas, devia ser implementada a contabilidade de custos no município (de acordo com o POCAL). Assim, a Câmara Municipal de Cascais ficou encarregue de implementar um sistema de contabilidade de custos no município, tendo de reportar semestralmente ao Tribunal de Contas os desenvolvimentos desta medida, até estar totalmente implementada, o que aconteceu em 2012. Deste modo, foi necessário analisar as atividades do município, bem como os seus serviços e projetos, imputando os custos a centros de custo e centros de responsabilidade.
Questão 2: Quais as alterações que tiveram de implementar no funcionamento da autarquia, de forma a cumprir as disposições legais da NCP 27?
Quando surgiu o SNC-AP, o município já tinha a contabilidade de gestão implementada. Como tal, não houve necessidade de realizar alterações relevantes, uma vez que já tinham sido criados centros de custo e de responsabilidade e já tinham sido imputados os gastos dos municípios às respetivas atividades.
Questão 3: O Município de Cascais consegue cumprir todos os pontos da NCP 27? Nos casos em que não estão a conseguir cumprir, qual o impedimento ao cumprimento desses determinados pontos?
Neste momento, está a faltar a inscrição das receitas do município às respetivas atividades. Este processo já está em desenvolvimento, sendo que está prevista a sua conclusão em janeiro de 2022. Outro ponto que está a faltar é o ponto 38 da NCP 27, referente à gestão ambiental. Este impedimento deve-se ao facto da AIRC (associação que programa o <i>software</i> utilizado pelo município) ainda não ter todos os pontos implementados no sistema.
Questão 4: De que forma está a ser aplicada a contabilidade de gestão no Município de Cascais?
Quando chegam as faturas ao município, estas são tratadas contabilisticamente, registando os seus valores nas classes 6 e 7 (contabilidade financeira), sendo convertidos para projetos ou serviços na classe 9 (contabilidade de gestão), de acordo com os normativos do SNC-AP. Ao nível da contabilidade de gestão em particular, cada gasto apresentado nas faturas que chegam ao município é imputado à respetiva atividade desenvolvida pelo município, através do seu lançamento na aplicação SNC da AIRC. Estas atividades já estão associadas aos respetivos serviços e projetos, bem como aos respetivos centros de custo e de responsabilidade, pelo que a soma dos gastos totais é feita automaticamente. Por sua vez, os projetos e serviços do município estão inseridos na conta 9, pelo que a contabilização desses gastos é feita automaticamente pelo <i>software</i> da AIRC. Com o objetivo de melhorar as práticas administrativas, o município contratou os serviços do <i>KAIZEN Institute</i> , permitindo fomentar a melhoria contínua na organização e medir o desempenho da divisão.
Questão 5: Quais são os procedimentos/regulamentos internos existentes, referentes à contabilidade de gestão no município?
Não existem procedimentos ou regulamentos internos específicos para a contabilidade de gestão. Contudo, existe um “manual” informal que serve para orientar os novos funcionários quando chegam ao município, de modo a uniformizar os processos entre todos os funcionários.
Questão 6: Qual é o <i>software</i> utilizado para a prática da contabilidade de gestão no município?
O <i>software</i> utilizado é da AIRC, que é uma organização de municípios que fornece os ERP a cerca de metade dos municípios portugueses.

O <i>software</i> utilizado passou a adotar o SNC-AP em 2018, com a AIRC a adaptar o <i>software</i> utilizado com o anterior normativo, de forma a ter o mínimo impacto no utilizador administrativo. No que respeita à contabilidade de gestão em particular, o <i>software</i> possui uma conta 9 onde é possível imputar os gastos das atividades aos respetivos projetos e serviços, permitindo ao município acrescentar mais códigos à conta 9, à medida que são criados novos projetos ou serviços. Contudo, qualquer alteração que seja necessária ao nível da programação do <i>software</i>, o município sugere essa mesma necessidade de desenvolvimento à AIRC, estando a sua realização dependente desta associação.
Questão 7: É utilizado o método ABC? Se sim, como? Se não, qual é o método utilizado? Sim, é utilizado o método ABC, bem como o sistema de custeio total (também previsto na NCP 27). Para a utilização deste método, foram criadas atividades principais e secundárias, sendo que todas as atividades secundárias são associadas a atividades principais, e todos os gastos são imputados aos centros de custo e centros de responsabilidade (unidade orgânica responsável pela realização da despesa). Por sua vez, todas as atividades principais estão associadas a projetos ou serviços, estando estes alocados às diversas funções desenvolvidas pelo município. Assim, cada fatura que chega ao município vai representar uma despesa/gasto que vai estar associada a uma determinada atividade, projeto ou serviço e função.
Questão 8: Como estão a ser tratadas contabilisticamente as despesas com pessoal? As despesas com pessoal estão divididas entre mão de obra direta e mão de obra indireta. Contudo, independentemente de ser mão de obra direta ou indireta, os gastos com as horas de trabalho dos funcionários são repartidos pelas diversas atividades que estes desempenhem. Por exemplo, no caso dos funcionários da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades, que desempenham funções a tempo inteiro para um serviço em específico, não há necessidade de repartir as horas, sendo o custo de pessoal correspondente à multiplicação entre o número de funcionários da Divisão e os seus vencimentos. Contudo, no caso dos motoristas, estes desempenham tarefas em diferentes atividades. Assim, os gastos com os motoristas são repartidos pelas diversas atividades a que estes estão associados, tendo em conta o número de horas que dependem em cada atividade.
Questão 9: Como estão a ser tratadas contabilisticamente as despesas com viaturas? Os gastos com as viaturas do município são imputados a todas as atividades em que as viaturas são utilizadas. Para isso acontecer, são calculados todos os gastos de cada viatura por ano (combustível, amortizações, desgaste dos pneus, etc.), de modo a saber qual é o custo de cada viatura por quilómetro. Assim, para cada atividade em que são utilizadas viaturas, o gasto total de cada viatura corresponde à multiplicação da média do gasto da viatura por quilómetro pelo número de quilómetros percorridos nessa atividade. Contudo, apesar de ser bastante preciso, o valor médio do gasto da viatura por quilómetro não é exato, pois existem custos que não são possíveis imputar, tais como os gastos com peças que não são imputados a viaturas em específico (por exemplo, gastos com parafusos, porcas, anilhas, etc.).
Questão 10: Quais são os relatórios periódicos de gestão utilizados pela CM Cascais? A Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades envia relatórios semestralmente, contendo informação detalhada produzida pela contabilidade de gestão, sendo estes enviados para o Diretor Municipal. Anualmente, são elaborados os documentos de Prestação de Contas, que é publicado no site do município, onde são apresentadas as contas do município e analisada a situação económico-financeira. O relatório de gestão contém um subcapítulo referente à contabilidade de gestão, onde é apresentada uma síntese da análise dos gastos do município por funções e por centros de responsabilidade.
Questão 11: De que forma as outras estruturas da Município estão articuladas com a Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades, no que concerne à utilização da CG para a tomada de decisão? Ao contrário do que era desejável, muitas unidades do município ainda se guiam exclusivamente pela execução do orçamento e pouco pela contabilidade de gestão. No entanto, a informação referente à contabilidade de gestão é organizada de acordo com as necessidades de cada Unidade Orgânica, pelo que cada Unidade Orgânica do município pode solicitar informação referente a custos específicos à Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades.

Por exemplo, a Divisão de Administração e Gestão Educativa (DAGE) é quem mais utiliza a informação disponibilizada pela contabilidade de gestão, e é recorrente as escolas quererem saber qual o custo total por escola ou custo por aluno. Como tal, essa mesma escola solicita esse pedido à DAGE, que por sua vez pede essa informação à Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades.

Questão 12: Atualmente, a forma como a contabilidade de gestão está implementada no Município de Cascais é a pretendida para o apoio à tomada de decisão? O que falta para a tornar mais eficiente?

Embora a contabilidade de gestão já esteja bem implementada no município, indo ao encontro das necessidades das outras unidades orgânicas, falta sensibilidade por parte dessas mesmas unidades em apoiarem-se na informação disponibilizada pela contabilidade de gestão nas duas tomadas de decisão.

Questão 13: A implementação da contabilidade de gestão, de acordo com a NCP 27, implicou a necessidade de ações de formação aos funcionários do Município de Cascais?

Todos os funcionários da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades tiveram diversas formações, quer ao nível do SNC-AP em geral, como da contabilidade de gestão em particular. Esta Divisão é composta por 29 elementos, sendo composta a equipa da contabilidade de gestão por três técnicos superiores (2 deles contabilistas certificados) e três assistentes técnicos. Todos os elementos desta divisão participaram em ações de formação entre os anos 2016-2019 para preparar a transição do normativo contabilístico, de forma a causar o mínimo impacto no dia-a-dia da autarquia, onde podemos destacar:

- 2019 - Ação de formação SNC-AP nos Municípios: do balanço de abertura aos documentos de prestação de contas” – 14 horas – promovida pela Quadros e Metas
- 2018 - Conferência “Reforma das finanças públicas” – 8 horas - promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados
- 2017/2018/2019 - Ação de formação “Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP)” – 170 horas - promovida pela UniLEO e Instituto Nacional de Administração
- 2017/2018 Workshop “SNC-AP” – 7 horas – promovido pela AIRC
- 2017 - Ação de formação “Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP)” – 16 horas – promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados
- 2017 - Ação de formação “Revisão das normas contabilísticas” – 32 horas – promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados
- 2016 - Ação de formação “Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública (SNC-AP)” – 14 horas – promovida pela Quadros e Metas
- 2016 - Ação de formação “Contabilidade de Gestão na Administração Pública” – 7 horas – promovida pela Ordem dos Contabilistas Certificados
- 2016 - Curso Intensivo “SNC-AP - Sistema de Normalização Contabilística nas Administrações Públicas” – 30 horas – promovido pelo ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra
- 2016 - Workshop formação “SNC-AP” – 14 horas – promovido pela AIRC

Questão 14: Gostaria de acrescentar mais alguma informação, para além do que já foi questionado?

É importante a Comissão de Normalização Contabilística estudar melhor a contabilidade de gestão ao nível do setor público. A NCP 27 está muito vocacionada para a área fabril de uma empresa, pois apenas analisa como devem ser tratados os custos das organizações pelas diversas atividades, funções ou projetos, não existindo qualquer ponto relativo ao tratamento de receitas. Além do referido anteriormente, a NCP 27 não apresenta qualquer referência à conta 9, não existindo assim uma padronização dos tratamentos contabilísticos dos gastos e das receitas ao nível da contabilidade de gestão.

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE H – ANÁLISE À ENTREVISTA COM A DIRETORA DA DIREÇÃO DE SERVIÇOS PARTILHADOS DE FINANÇAS DA ESPAP

Quadro 13. Análise à entrevista com a Diretora da Direção de Serviços Partilhados de Finanças da ESPAP.

Questão 1: Qual o <i>software</i> que a ESPAP utiliza para a prática contabilística na organização?
A ESPAP utiliza o GeRFiP, à semelhança de muitas outras instituições da Administração Central, como é o caso da GNR.
Questão 2: De acordo com o Relatório de Gestão de 2020 da ESPAP, é referido que “as Demonstrações Financeiras foram preparadas em conformidade com o SNC - AP, com exceção do estabelecido na NCP 27 – Contabilidade de Gestão, a qual ainda não foi implementada, mas cujos trabalhos para a sua execução já foram iniciados no exercício em apreço esperando que no ano de 2021 o processo fique concluído”. A ESPAP já tem a NCP 27 implementada na organização, conforme era esperado em 2020?
A NCP 27 ainda não está implementada na ESPAP enquanto solução transversal, porque esta não pode “ser vista” de forma isolada. O SNC-AP foi lançado em 2015, bem como a Lei de Enquadramento Orçamental de 2015. Acontece que, de acordo com os artigos 5.º e 48.º da Lei de Enquadramento Orçamental de 2015, a ESPAP, em conjunto com o Ministério das Finanças, tem de criar um modelo de orçamentação por programas, sendo que essa orçamentação por programas é que vai permitir implementar a contabilidade de gestão conforme o previsto na NCP 27. Como tal, só pode ser implementada a NCP 27 quando for possível implementar também uma orçamentação por programas, nos termos a definir na regulamentação prevista na LEO. Como a ESPAP utiliza o GeRFiP, uma solução transversal da NCP 27 orientada ao cumprimento do custeio determinado na LEO, no âmbito da orçamentação por programas, só será implementada quando também for implementada nas outras entidades que também utilizam o GeRFiP, como é o caso da GNR. Do ponto de vista individual, a ESPAP implementou uma abordagem de contabilidade analítica que formalmente responde à NCP 27.
Questão 3: O que é que o GeRFiP permite que as organizações façam ao nível da contabilidade de gestão?
O GeRFiP possui uma contabilidade analítica, que permite às entidades criarem centros de custos e ordens internas, de modo a associarem os gastos aos diferentes serviços e bens. Ao nível da GNR, por exemplo, é possível associarem todos os custos despendidos numa determinada viatura, ou associarem os custos indiretos a determinados indicadores (por exemplo, distribuir os gastos na eletricidade de um determinado Posto Territorial por cada militar pertencente ao mesmo). O GeRFiP permite também que as organizações criem uma classe 9. Assim, conseguem associar os custos às diferentes atividades e funções que desempenhem, bem como podem agrupá-los ao nível orgânico. A NCP 27, enquanto norma de contabilidade de gestão, permite múltiplos modelos de custeio. Designadamente no que respeita à imputação de custos indiretos, propõe até modelos simplificados de imputação. O GeRFiP, tal como está configurado, permite implementar soluções dentro da referida norma, designadamente no âmbito de modelos segundo o método das secções, não estando, contudo, configurado para responder a modelos ABC. Esta é uma opção de racionalização, dado que o ABC implica grande esforço de implementação, sendo por natureza específico para cada entidade, implicando um esforço brutal de manutenção e recolha de informação, recorrendo a sistemas operacionais que disponibilizem indicadores de forma automática e recursos humanos de que a Administração Pública não dispõe, não se vislumbrando na quase totalidade dos casos dos serviços públicos benefício na sua implementação.

Questão 4: O DL n.º 126/2019 vem autorizar a implementação de projetos experimentais com recurso ao mecanismo «direito ao desafio» até ao final do presente ano de 2022, do qual a ESPAP faz parte desse projeto. A ESPAP vai aproveitar este projeto para realizar alterações ao GeRFiP, de modo a ser possível implementar a contabilidade de gestão, à luz do previsto na NCP 27?

Sim. O que está a ser feito atualmente é um projeto-piloto (coordenado pela UniLEO), que foi previsto no Decreto-Lei n.º 126/2019, mas que só foi constituído o grupo de trabalho em 2021, com o Despacho n.º 3771/2021, com o objetivo de concretizar uma orçamentação por programas no Ministério do Mar. Esse projeto-piloto está agora suspenso, até aprovação do Orçamento de Estado de 2022, devendo estar concluído no final de 2022. Quando o projeto-piloto terminar, será possível retirar as conclusões necessárias que permitam criar uma orçamentação por programas no GeRFiP, que funcionarão em conjunto com os restantes pressupostos da NCP 27.

Questão 5: Cerca de metade dos municípios portugueses utiliza o sistema AIRC para o tratamento dos dados contabilísticos nos mesmos. Este sistema permite não só o registo dos dados em SNC-AP, mas também contempla a NCP 27 quase na sua totalidade (à exceção da gestão ambiental), incluindo uma conta 9 padrão, onde as entidades podem fazer alterações à mesma (para acrescentar atividades, programas, centros de custo, etc.). Se a AIRC já consegue estar tão desenvolvida neste aspeto, qual é o motivo para o qual a ESPAP ainda não ter iniciado a implementação da NCP 27?

As Autarquias Locais não fazem parte da Administração Central e, como tal, têm regras diferentes. Primeiramente, as Autarquias Locais não têm que ter uma orçamentação por programas com custeio associado, conforme prevista na LEO de 2015, para entidades da Administração Central.

Tal como já visto anteriormente, a ESPAP não implementou uma solução transversal da NCP 27, dado que a mesma deve fazer parte de um quadro de implementação da orçamentação por programas prevista na LEO. Ainda não foi publicada a regulamentação da orçamentação por programas e correspondente custeio. É também uma questão de proteção do investimento público e da racionalização de recursos considerar uma implementação transversal, quando esta regulamentação estiver disponível, de forma a orientar os serviços para o cumprimento de uma das mais estruturais reformas da LEO, a orçamentação por programas. Por outro lado, as Autarquias Locais estão obrigadas a justificar, em termos de sinalagmática direta, o custeio justificativo da fixação de preços e taxas ou tarifas, designadamente no âmbito da aplicação da Lei 53-E/2006, tendo em conta modelos regulatórios de custeio obrigatórios, como por exemplo no âmbito de resíduos, regulados e controlados pela ERSAR. É normal que tendo que implementar modelos de contabilidade de gestão justificativos de custeio prévio à fixação de preços, tarifas ou taxas, as entidades da Administração Local implementem em consonância com a NCP 27.

Além do que já foi referido, o GeRFiP não abrange apenas as Forças de Segurança, como a GNR ou a PSP, mas sim muitas outras entidades de diversos ministérios, que têm missões diferentes, e como tal vão necessitar de programas diferentes para desempenharem as suas atividades, que também em pouco ou nada se assemelham às atividades das Forças de Segurança. Como tal, é importante padronizar a contabilidade de gestão no GeRFiP de acordo com as necessidades das diferentes organizações.

Questão 6: De acordo com o n.º 2 do artigo 10.º do Regulamento Interno da ESPAP, compete à Direção de Serviços Partilhados de Finanças (DSPF) coordenar o desenvolvimento e implementação dos processos e soluções de suporte da contabilidade de gestão. Como é que a DSPF pretende implementar a contabilidade de gestão no GeRFiP, de modo que as organizações públicas possam cumprir os pressupostos legais do SNC-AP?

A implementação vai ocorrer toda de uma vez, de modo a minimizar o impacto nas diversas entidades públicas e de modo que seja possível cumprir todos os pressupostos legais. O que está previsto é que a contabilidade de gestão seja implementada na íntegra quando acabar o projeto-piloto, no final do ano de 2022, caso o Orçamento de Estado de 2022 não venha a sofrer alterações nesse aspeto, aquando da sua aprovação.

Relativamente à componente operacional, os programas vão ser definidos pelo Governo, bem como as atividades ao nível da orçamentação dos programas, sendo que as organizações também vão poder criar atividades, desde que relacionadas com os programas estabelecidos.

Contudo, é importante realçar que cada despesa inscrita tem de estar afeta a um programa (por intermédio de uma atividade), sendo que este tem de corresponder a uma missão (nível estratégico).

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE I – ANÁLISE ÀS ENTREVISTAS ESTRUTURADAS AO CHEFE DA DIVISÃO DE CONTABILIDADE DA GNR E ÓRGÃOS SEMELHANTES DO EXÉRCITO, FORÇA AÉREA, MARINHA E PSP

Quadro 14. Análise às entrevistas estruturadas ao Chefe da Divisão de Contabilidade da GNR e Órgão semelhantes do Exército, Força Aérea, Marinha e PSP.

Questão 1: Qual é o <i>software</i> utilizado para o tratamento contabilístico na organização?	
GNR	O programa é o GeRFiP, cuja base é o SAP.
Exército	O <i>software</i> utilizado é o SAP, sendo que o sistema utilizado é o SIG/DN.
Força Aérea	O <i>software</i> utilizado é o SAP, sendo que o sistema utilizado é o SIG/DN.
Marinha	O <i>software</i> utilizado é o SAP, sendo que o sistema utilizado é o SIG/DN.
PSP	O programa é o GeRFiP, cuja base é o SAP.
Questão 2: Quem é o responsável por gerir o <i>software</i>?	
GNR	Quem gere o programa é a ESPAP, sendo que o GeRFiP é utilizado por mais ministérios para além do MAI.
Exército	A gestão do SIG/DN é da responsabilidade do Ministério da Defesa Nacional.
Força Aérea	A gestão do SIG/DN é da responsabilidade do Ministério da Defesa Nacional.
Marinha	A gestão do SIG/DN é da responsabilidade do Ministério da Defesa Nacional.
PSP	Quem gere o programa é a ESPAP, sendo que o GeRFiP é utilizado por mais ministérios para além do MAI.
Questão 3: O que é que o programa permite tratar ao nível da contabilidade de gestão (CG)?	
GNR	Ao nível da CG propriamente dita, não é possível fazer nada. O que o programa contém é apenas uma contabilidade analítica onde é possível criar ordens internas e centros de custo. Sabemos quanto foi gasto numa determinada viatura, ou quanto gastou uma determinada UCO, mas essa informação não passa desse processo de registo de gastos, pois não é possível associá-los às atividades desempenhadas. A GNR voluntariou-se para fazer parte do projeto-piloto da ESPAP, mas esta recusou e deu preferência ao Ministério do Mar. Assim, temos de aguardar pelo fim do projeto-piloto e esperar que a ESPAP dê avanço ao processo de implementação da NCP 27 no sistema.
Exército	O programa permite criar centros de custo, criar ciclos de rateio e de distribuição. Apresenta também uma classe 9 que também ela pode ser alterada conforme as necessidades das organizações. Para além do referido anteriormente, este programa permite também imputar as diversas despesas às respetivas atividades/projetos/programas, possibilitando assim implementar um sistema de CG. A partir de 2019, com o processamento dos vencimentos a passar a ser realizado em SIG-DN, no módulo RHV, passa a ser mais simples o processo de imputação dos custos com pessoal aos vários centros de custo. Situação semelhante passará a acontecer para os ativos fixos e inventários, assim que o SIG logístico seja implementado em pleno, o que está previsto ser ainda no ano de 2022.

Força Aérea	Atualmente não temos conhecimento do panorama atual do SIG-DN ao nível da CG, pois a Força Aérea ainda não tem implementada a CG. Quando o SIG-DN foi implementado em 2006, assente no POCP, foi desenhado um modelo de CG, que acabou por não ser utilizado na organização, pois a implementação foi em simultâneo com o novo sistema da contabilidade geral, o que requereu a adaptação e formação dos colaboradores, e para a qual foram direcionados os esforços. Contudo, chegou a ser desenhado um modelo que permitia calcular o custo por hora de voo. Acresce que a plataforma SAP, em que assenta o SIG-DN, era uma excelente ferramenta para contabilidade geral, sendo que, nessa data, o mesmo não se verificava na contabilidade de gestão.
Marinha	Ao nível da CG, o sistema permite criar dados mestres, tais como centros de custo, atividades, centros de lucro, índices estatísticos e ordens internas. Relativamente aos centros de custo, é possível efetuar o planeamento dos mesmos, bem como atribuir custos, atividades, preços e indutores de custo a cada centro de custo em particular e num determinado período de planeamento. Assim, cada centro de custo é responsável por uma parte da atividade geral da Marinha, sendo que lhe pode estar associado uma ou mais atividades, dependendo da categoria desse mesmo centro de custo. Em suma, o SIG-DN permite realizar tudo o que respeita à CG.
PSP	O programa possui uma contabilidade analítica, permitindo criar centros de custo e ordens internas.
Questão 4: Qual é o efetivo do órgão responsável pela contabilidade na organização?	
GNR	Atualmente, a Divisão de Contabilidade dispõe de 6 elementos, compostos pelo chefe da Divisão de Contabilidade, o chefe da Repartição de Contabilidade Financeira e 4 militares que também desempenham funções na Repartição de Contabilidade Financeira. A Repartição de Contabilidade de Gestão não tem qualquer elemento, pois o chefe desta encontra-se em licença de parentalidade e os restantes elementos estão a apoiar a Repartição de Contabilidade Financeira.
Exército	No Quadro Orgânico está previsto um efetivo de 17 elementos, sendo que na realidade apenas dispomos de 10 elementos.
Força Aérea	Atualmente, não existem colaboradores direcionados para a CG. Contudo, encontra-se em aprovação uma nova estrutura da Força Aérea, que contempla na Direção de Finanças o Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas, sob alçada de um novo Serviço, o Serviço de Gestão de Recursos Financeiros. Esse Núcleo irá contemplar 4 militares e, eventualmente, um assistente técnico, e será responsável pela prestação de contas e pela contabilidade de gestão.
Marinha	Organicamente está previsto um efetivo total de 19 elementos. No entanto, apenas dispomos de 17 elementos. Na Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão (que está integrada na Direção de Administração Financeira) estão presentes 7 militares, distribuídos pelas seguintes categorias: - 3 Oficiais Superiores - 2 Oficiais Subalternos - 1 Sargento - 1 Praça A CG é tratada pelos militares oriundos da Escola Naval. No entanto, o efetivo disponível é insuficiente para dar um avanço significativo no desenvolvimento da CG na organização.
PSP	A Divisão de Gestão Orçamental é composta por 23 elementos.
Questão 5: Quantos elementos da Divisão de Contabilidade são contabilistas certificados?	
GNR	A Divisão de Contabilidade não dispõe de nenhum contabilista certificado.
Exército	A Secção de Contabilidade e Fiscalidade dispõe de 2 contabilistas certificados, ambos civis e cujo ingresso na Ordem dos Contabilistas Certificados não foi financiado pelo Exército.

Força Aérea	Neste momento não temos registo de quem é contabilista certificado. No entanto, quem entrou para o quadro de Oficiais de Administração Aeronáutica até ao curso de entrada de 1993 podia-se registar como técnico oficial de contas (atualmente designado contabilista certificado). Atualmente, existe a obrigatoriedade de fazer um exame de admissão para poder ingressar na Ordem dos Contabilistas Certificados.
Marinha	Apenas 1 militar que, no entanto, não está a desempenhar funções na Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão. Esse militar também não é oriundo da Escola Naval, sendo que já era contabilista certificado antes de entrar na Marinha.
PSP	Apenas 1, que é a Chefe da Divisão de Gestão Orçamental.
Questão 6: Quais foram os cursos/formações mais relevantes, no âmbito da CG em particular e do SNC-AP em geral, que os elementos da Divisão de Contabilidade tiveram?	
GNR	Não foram realizados cursos de Contabilidade Gestão. Em SNC-AP, foram realizadas as formações ministradas pelo INA/UniLEO, entre 2018 e 2020.
Exército	Ao nível da CG em particular, não existiu qualquer tipo de formação. No entanto, qualquer elemento que seja colocado na Secção de Contabilidade e Fiscalidade é incentivado a ingressar em uma de duas pós-graduações (nas áreas da contabilidade e fiscalidade), sendo esta financiada pelo Exército. Ademais, o Exército também financia de um a dois cursos por ano, disponibilizados pelo Instituto Nacional de Administração (INA), desde que sejam reconhecidos pela chefia como relevantes para a função que desempenham. Os cursos geralmente têm maior foco na fiscalidade, pois acaba por abranger também a área da contabilidade.
Força Aérea	A formação em SNC-AP tem sido efetuada internamente, por recurso a contratação de ações de formação ministradas pela Dr. ^a Ana Calado Pinto, especialista na área. Existe também um módulo de formação na Academia da Força Aérea em SNC-AP, que é dado aos Cadetes-Alunos na sua formação em Administração Aeronáutica.
Marinha	Não foi frequentado nenhum curso/formação específica relativa à CG. No entanto, foi frequentada uma formação online “SNC-AP - Formação para Diretores Financeiros”, com a duração de 17,5 horas, ministrada pelo INA/IEFP, em que foi abordada a NCP 27.
PSP	Por carências de pessoal e financeiras, não tem havido muita formação. Contudo, a formação no INA e UNILEO é importante. Ao nível interno, existiu formação aquando da transição do POCP para o SNC-AP, dada por uma especialista na área, que desempenha funções na UNILEO.
Questão 7: Há quanto tempo está a CG implementada na organização e de que forma surgiu essa necessidade?	
GNR	Ainda não está implementada. No entanto, existem procedimentos isolados de gestão (centros de custo e ordens internas) desde a existência do GeRFiP na GNR, que foi no ano de 2012.
Exército	A CG ainda não está implementada no Exército. Embora exista uma classe 9 no SIG/DN desde 2006, o facto de não ser possível registar os vencimentos no programa, tal como a gestão de AFT e inventários, impedia a implementação de um sistema de CG eficaz. Contudo, já está a ser realizado um projeto, de modo a implementar um sistema de CG, que permita cumprir os requisitos do SNC-AP em geral e da NCP 27 em particular, sendo o objetivo principal o apoio à tomada de decisão do Comando do Exército.
Força Aérea	Desenhou-se um modelo de CG quando o SIG-DN foi criado em 2006. No entanto, este nunca chegou a ser utilizado, pelo que atualmente não está implementada a CG na organização.
Marinha	Desde 2019, por forma a dar cumprimento à NCP 27, constante no Decreto-Lei n.º 192/2015 que institui o SNC-AP. Todavia, esta dimensão do SNC-AP, ainda não está plena e transversalmente implementada.
PSP	A CG ainda não está implementada conforme a NCP 27 por falta de efetivo. Contudo, será necessário dar esse passo assim que possível, de modo a cumprir os pressupostos do SNC-AP.
Questão 8: Quais foram as medidas iniciais para a implementação do sistema de CG?	

GNR	Atualmente ainda não foram adotadas medidas de implementação porque o GeRFiP ainda não permite nem implementar a NCP 27, nem a interoperabilidade de sistemas. No entanto, as medidas de implementação têm de passar por aplicar a CG em UCO mais pequenas, como num Posto Territorial, por exemplo. Devemos começar com grupos pequenos, analisar as atividades, os gastos, as receitas, etc., e procurar a melhor forma de as mensurar, sendo que o maior foco deve estar nos vencimentos, que representam mais de 90% do orçamento da GNR.
Exército	Atualmente, com os vencimentos, ativos fixos e inventários inseridos em SIG/DN, decidiu-se avançar com um grupo de trabalho, que ainda está numa fase embrionária. Assim, as medidas iniciais são a identificação dos objetivos, <i>outputs</i> e atividades principais, bem como dos respetivos indutores de custo que inicialmente devem ser utilizados para calcular os gastos das atividades a que estão associados. O objetivo é associar o sistema de CG ao plano de atividades do Exército, pelo que é necessário analisar as atividades do mesmo, de modo a identificar os respetivos indutores de custo. Inicialmente, o foco vai ser no cálculo dos gastos nas macroatividades, que serão precisamente aquelas que se encontram no plano de atividades. Contudo, ainda terá de ser analisado o método para o cálculo dos gastos, que será ou o método ABC, ou o sistema de custeio total. De seguida, será submetida uma proposta a Sua Exa. General Chefe de Estado Maior do Exército com um possível modelo de sistema de CG, de modo a obter aprovação superior e avançar para a implementação do sistema de CG. Posteriormente, será pensada uma classe 9, de forma que seja possível dar resposta às necessidades da organização, permitindo uma associação mais fácil entre as classes 6 e 9.
Força Aérea	As medidas iniciais foram o desenho do modelo de CG referido anteriormente, que seria implementado em três fases, com possibilidades do cálculo do custo da hora de voo e o custo do aluno. Atualmente, é necessária haver disponibilidade de RH para alimentar o Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas, após a aprovação da nova estrutura da Força Aérea. Este Núcleo terá de propor superiormente o modelo de CG mais adaptado às necessidades da Força Aérea e analisar os casos específicos a custear, estabelecendo-se os objetivos pretendidos com a CG, observando, ainda, os requisitos normativos.
Marinha	A CG ainda está em fase de desenvolvimento, conforme foi referido na resposta à questão anterior. No entanto, no âmbito da NCP 27 em particular, as medidas iniciais para a sua implementação consistiram na interpretação da NCP 27 e na recolha e análise da informação residente e extra SIGDN, de modo a abordar as áreas mencionadas na norma, nomeadamente as referidas nos parágrafos 35 – educação, 36 – saúde, 7 e 38 – ambiente, bem como a divulgação, ainda que não obrigatória pelo diploma, de informação relativa aos custos da atividade operacional da instituição.
PSP	Foi feito um manual de procedimentos com o ponto de situação relativo à área financeira da PSP e respetivos constrangimentos. Adicionalmente, são difundidas regularmente normas para as unidades relativamente aos diversos temas de interesse para a PSP.
Questão 9: Como está implementada a CG na organização (à luz da NCP 27, métodos utilizados, registos contabilísticos (Classe 9*))?	
GNR	Conforme foi referido anteriormente, ainda não está implementada a CG. Apenas existem os centros de custo e ordens internas.
Exército	Atualmente, o que está a ser feito é somente a inserção das faturas, depreciações e consumos de inventários nos respetivos centros de custo. Tudo o que diz respeito à implementação do sistema de CG, está a ser tratado no grupo de trabalho, conforme referido anteriormente.
Força Aérea	Ao nível da NCP 27, esta não está implementada. Conforme referido anteriormente, é necessário criar o Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas para começar a dar avanço ao desenvolvimento de um sistema de CG. Esse Núcleo será também responsável pela prestação de contas, que atualmente está a

	ser efetuada pelo Serviço Administrativo e Financeiro e pela Repartição de Orçamento, sendo validada e submetida pelo Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial da Direção de Finanças. Quanto aos vencimentos, estes estão a ser imputados no sistema num centro de custo comum.
Marinha	A implementação da CG na organização vai de encontro aos objetivos estabelecidos pelo Chefe de Estado-Maior da Armada (CEMA), que quer uma reorganização administrativa e financeira na Marinha. No âmbito do subsetor da educação são divulgados os custos por aluno das respetivas escolas, centros de formação e centros de investigação. Para a mensuração dos cálculos dos alunos, a Marinha adota o sistema de custeio total, considerando todos os gastos diretos e indiretos (com exceção dos gastos não recorrentes). Quanto ao subsetor da saúde utiliza-se o sistema de custeio racional, onde se apuram os custos por consultas, exames/análises e por atendimento na entidade do Centro de Medicina Naval (CMN), custos por sessões de oxigénio hiperbárico e por atendimento do Centro de Medicina Subaquática e Hiperbárica e o custo por atendimento da Delegação Farmacêutica – Alfeite. No que respeita aos gastos ambientais, a Marinha apresenta os gastos associados aos investimentos adicionais em equipamentos e formação, com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais, à aquisição de matéria-prima e mão-de-obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade e à responsabilidade social e ambiental. Em relação à área operacional, é utilizado o sistema de custeio total, onde é efetuado o controlo dos custos diretos e indiretos sobre todos os intervenientes nas diversas missões da Marinha, sejam colaboradores ou meios navais, para as quais se pretende obter informação sobre custos. Ao nível do registo contabilístico numa classe 9, essa fase ainda não está a ser efetuada. O que fazemos é uma recolha de informação dos diversos setores da marinha e do SIG-DN (execução dos processos de despesa, etc.), que são relevantes para se fazer uma contabilidade de custos, sendo que estes são posteriormente calculados manualmente. No fim, são produzidos o relatório de gestão e o relatório anual do órgão de gestão. A informação proveniente da CG é disponibilizada a quem a solicita, no entanto ainda não é utilizada para tomada de decisão. Normalmente, essa informação apenas é utilizada internamente para analisar estatisticamente.
PSP	Na componente da receita, a PSP desenvolveu o sistema SIREC (Sistema Integrado de Receita), em parceria com a Deloitte, que funciona até ao nível Divisões ou Esquadras Destacadas (no caso das ilhas). Este sistema permite, entre outras funções, a gestão da dívida, remunerados por pagar, coimas, receitas distribuídas pelas diversas entidades. Apesar deste sistema já permitir a interoperabilidade com o GeRFiP, ainda não está integrado, pois ainda apresenta algumas vulnerabilidades que são necessárias colmatar antes da sua integração, sendo necessário um maior efetivo para resolver esta situação. Assim, atualmente o registo da receita ainda é feito manualmente, por falta de pessoal e por o sistema ainda ter erros. No entanto, este sistema é bastante vantajoso, na medida em que permite a interoperabilidade com o GeRFiP, pelo que seria uma mais-valia para as restantes Forças e Serviços de Segurança possuírem o mesmo sistema ou semelhante. No que respeita à segurança privada, tratamos da emissão de cartões e alvarás. Estamos também numa fase de integração com a área de explosivos e armas. O objetivo é integrar tudo o que respeita a receitas e despesas numa só aplicação. Relativamente aos Comandos Distritais, estes podem realizar processos contratuais até ao montante de 12500€ (exceto bens/serviços centralizados), sendo que a parte respetiva ao cabimento, compromisso e pagamento é centralizado no Departamento de Gestão Financeira. As despesas realizadas por unidade (até ao escalão Comando) são imputadas ao centro de custo dessa respetiva unidade. Isto aplica-se aos diversos Comandos Distritais, Comandos Regionais dos Açores e da Madeira, Comandos Metropolitanos de Porto e Lisboa, bem como à Unidade Especial de Polícia, uma vez que a Escola Prática de Polícia e o Instituto Superior de Ciências Policiais e Segurança Interna têm um sistema de imputação de custos diferente. A estrutura para imputar custos até ao nível Esquadra já está criada, no entanto, devido à falta de efetivo e à centralização desses processos, ainda não é possível fazer esses registos.

	No que respeita ao registo dos vencimentos, estes são processados no AS400, que não é operável com o GeRFiP. Como tal, os gastos com vencimentos são inseridos manualmente no GeRFiP para um centro de custo comum, de modo a serem registados na plataforma. Contudo, esse trabalho é feito pelo Departamento de Recursos Humanos. Existe, também, um Gabinete que todos os meses faz análises e estudos sobre as receitas e despesas por Unidade e, através da recolha de informação das diversas Unidades, elabora posteriormente um relatório mensal para o apoio à decisão do Diretor Nacional Adjunto responsável pela área financeira. No que respeita à utilização das ordens internas no GeRFiP, estas só são utilizadas para projetos cofinanciados, pois não estão previstos no orçamento de investimento.
Questão 10: O que falta implementar para a organização conseguir cumprir os pressupostos da NCP 27?	
GNR	Primeiramente, falta uma contabilidade financeira robusta para a CG dar continuidade à contabilidade financeira. Ao nível da NCP 27, falta a ESPAP decidir implementar.
Exército	Neste momento falta tudo, pois apenas estão a ser associadas as faturas, depreciações e inventários nos respetivos centros de custo, sendo que depois não existe qualquer processo que trabalhe essa imputação de custos.
Força Aérea	De modo a cumprir os pressupostos da NCP 27, é apenas elaborado o Relatório de Gestão. Com a criação do Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas vai ser possível começar a implementar a CG com base na NCP 27.
Marinha	Tem de ser parametrizado e utilizado transversalmente o módulo CO do SIG-DN. Falta criar uma estrutura de custos a medir, para apoiar a tomada de decisão.
PSP	Falta implementar devidamente os custos e receitas às diversas atividades da PSP, o que implica ter o registo desses mesmos gastos e receitas numa só plataforma. É também necessário mais RH para ser possível associar todos os gastos às unidades e respetivas subunidades da organização.
Questão 11: Quais são as principais condicionantes ao desenvolvimento da contabilidade de gestão na organização, e o que podem fazer para as superar?	
GNR	A principal condicionante é o GeRFiP. Para além de não permitir a aplicação da NCP 27, este também impossibilita a interoperabilidade com outros sistemas. Relativamente aos outros sistemas, também existe a condicionante da descentralização de sistemas. Existem demasiados sistemas atualmente, ao invés de estar a informação toda condensada num único sistema. O SIGRI faz a gestão de frota, combustíveis, armamento e vencimentos, que depois são imputados no GeRFiP para centros de custo gerais, quando devia permitir imputar os custos aos centros de custo das respetivas UCO.
Exército	Enquanto não se acabar o projeto e se compreender que informação extrair do sistema de CG, não será possível avançar para a implementação da CG no Exército. Para além disso, ainda não temos todos os inventários geridos em SIG/DN e os vencimentos ainda não estão a ser imputados às subunidades a que os militares pertencem, pois estão a ser todos agregados num centro de custo geral. Quando as condicionantes anteriormente referidas tiverem resolvidas, e tiver sido obtida aprovação superior que aprove o sistema de CG a implementar, será necessário criar uma Secção de Contabilidade de Gestão, de modo a manter e gerir constantemente o sistema de CG do Exército e os <i>outputs</i> de informações por ele gerados.
Força Aérea	A principal condicionante é a falta de RH, que impossibilitou nestes anos a implementação da CG.
Marinha	Falta alguém dedicado a pensar na estrutura de custos e posteriormente conceptualizá-la e executá-la. Ainda não existe um referencial no âmbito da Defesa Nacional para a implementação desta ferramenta de gestão assente no módulo CO do SIGDN. Acresce ao referido anteriormente a falta de efetivos e a descentralização orgânica. A CG tem de ser feita centralizadamente e é crucial a centralização de compras para aumentar a eficiência dos RH.

PSP	A principal condicionante é a falta de pessoal. Necessitamos de ter mais técnicos superiores com formação na área juntamente com mais formação interna relativamente à realidade da PSP. Deste modo, o ideal era termos o dobro do efetivo, pois o facto de termos a parte financeira centralizada permitia desenvolver mais rápido a CG. É também importante termos um manual de procedimentos que permitisse ver as prioridades para a realização das despesas pelas diversas unidades e para apoiar o pessoal que venha a desempenhar funções na área financeira da PSP, devido à mudança constante de pessoal que existe na organização. Relativamente ao GeRFiP, este não é considerado uma condicionante, pois o facto de ser centralizado traz diversas vantagens, permitindo uma melhor gestão dos recursos, porque sabe-se a qualquer momento o orçamento que está disponível. O GeRFiP tem alguns constrangimentos, mas tem vantagens no sentido de ver os recursos financeiros que estão disponíveis e registados.
Questão 12: De que forma são tratadas contabilisticamente as viaturas?	
GNR	Através de ordens internas. São imputados todos os custos das viaturas, registados os quilómetros, os gastos com combustível, etc... Esta gestão dos gastos com viaturas pode servir para justificar o abate das mesmas, por exemplo, quando estas apresentam gastos em reparações considerados materialmente relevantes.
Exército	As depreciações são lançadas por cada viatura no centro de custo da UEO em que a viatura está associada. No que diz respeito às manutenções não conseguimos ainda associar os gastos às respetivas viaturas. A única coisa que existe é a gestão dos consumos de combustível de cada viatura, que é gerido nas unidades.
Força Aérea	Todos os anos avaliamos os custos associados às aeronaves e viaturas junto das áreas responsáveis pela manutenção. Os valores mais pequenos são registados como consumos, sendo que os custos que afetam a vida útil dos mesmos são capitalizados.
Marinha	As viaturas são tratadas como AFT. Existe um módulo no SIG-DN que faz a gestão dos custos de cada viatura (combustíveis, depreciação, reparação, etc.). Relativamente aos navios, são imputados a estes as depreciações, contudo não se faz imputação dos gastos (ex: combustível).
PSP	Há uma aplicação separada do GeRFiP que faz o controlo dos gastos das viaturas. Contudo, essa matéria compete à área logística.
Questão 13: Quais são os documentos, no âmbito da contabilidade de gestão, presentes na conta de gerência entregue ao Tribunal de Contas (ex: Relatórios periódicos de relato à gestão (parágrafo 33 NCP 27), Relatório de gestão (parágrafo 34 NCP 27)), e que informação relevante contém cada um deles, ao nível da CG?	
GNR	É enviado o Relatório de Gestão (Relatório de Contas), mas não dispõe de informação relativa à NCP 27. Os Relatórios periódicos de relato à gestão não são enviados pela GNR, pois esses documentos são da responsabilidade da ESPAP.
Exército	Como não temos um sistema de CG implementado, não se justifica enviar relatórios periódicos de relato à gestão, nem o próprio Relatório de Gestão. Em vez desses documentos, é enviado ao Tribunal de Contas somente o Plano de Atividades.
Força Aérea	É enviado o Relatório de Gestão juntamente com o Relatório de Atividades. O Relatório de Gestão apresenta análises gerais, no âmbito da atividade desenvolvida, abrangendo a atividade operacional, a atividade logística, instrução, comunicação e sistemas de informação. É, ainda, analisado o orçamento da receita e da despesa, assim como o balanço e a demonstração de resultados. É, também, efetuada uma perspetiva futura.
Marinha	Integram a conta de gerência os seguintes documentos: Relatório anual do Órgão de Gestão - considerando que a relevância da prestação de contas ultrapassa o mero conceito da obrigação legal, constituindo-se como uma importante ferramenta para analisar a aplicação dos recursos financeiros e concluir sobre a qualidade da gestão. O Relatório anual do Órgão de Gestão sublinha a importância de uma gestão eficiente e eficaz dos recursos atribuídos ao cumprimento da missão. Neste relatório é efetuada uma análise ao ambiente interno e externo da organização, numa perspetiva orçamental e patrimonial. Relatório de Gestão - o relatório de gestão divulga, por cada bem, serviço ou atividade final a informação detalhada sobre: - Gastos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; - Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades;

	- Gastos totais do exercício económico e gastos totais acumulados de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual; - Objetos de gastos finais para os quais se determinou o gasto total, os critérios de imputação dos gastos indiretos utilizados e os gastos não incorporados. Neste relatório são abordadas, presentemente, as áreas da saúde, educação, ambiente e operacional.
PSP	São enviados o relatório de gestão e o relatório de atividades. No entanto, não há informação relativa à CG no relatório de gestão.
Questão 14: Que alterações vão ser feitas, de modo que o sistema de CG implementado consiga ir de encontro à orçamentação por programas?	
GNR	Ainda não está nada previsto, pois precisamos de saber quais são as intenções da ESPAP neste âmbito.
Exército	O objetivo passará por tentar associar o sistema de CG às atividades que são identificadas para o Exército. Obtendo este alinhamento poderá ser mais útil utilizar os dados obtidos através da CG para alimentar um orçamento por programas.
Força Aérea	Quando o Núcleo de Contabilidade e Consolidação de Contas for criado, este vai ter de propor superiormente o modelo de CG mais adequado aos objetivos da Força Aérea, observando os normativos instituídos.
Marinha	A implementação de um sistema de CG que vá de encontro à orçamentação por programas carece num primeiro plano do estabelecimento de Políticas Contabilísticas ao nível da tutela (por exemplo, comuns a todas as entidades da Defesa) que alinhem estas duas realidades. Num segundo plano, ao nível interno de cada entidade, devem ser definidas as atividades que se pretendem ver abrangidas por um sistema de CG, de modo a disponibilizar informação que seja útil para a própria instituição.
PSP	Ainda não começámos esse trabalho, devido à falta de pessoal e ao facto de existirem outras prioridades ao nível do desenvolvimento da CG.
Questão 15: Quando o sistema de contabilidade de gestão estiver implementado totalmente, que informação deve disponibilizar aos diversos Comandantes/Diretores/Chefes das diversas UCO?	
GNR	Deve disponibilizar a informação necessária que informe os Comandantes do impacto financeiros das suas decisões.

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE J - ANÁLISE DAS ENTREVISTAS ESTRUTURADAS AO COMANDANTE DO CARI E DIRETOR DO DRF

Quadro 15. Análise das entrevistas estruturadas ao Comandante do CARI e Diretor do DRF.

Questão 1: Enquanto Comandante do CARI/Diretor do DRF, como acompanha a evolução da contabilidade em geral, e a da CG em particular, na GNR?	
Comandante do CARI	Ao nível da contabilidade em geral existiu uma grande evolução. A contabilidade praticada inicialmente era uma contabilidade de tesouraria unigráfica, embora já com algumas partidas dobradas (Deve/Haver), não estando ainda assente em qualquer plano contabilístico. Somente a antiga Brigada Fiscal é que já continha um programa contabilístico. O primeiro sistema contabilístico implementado na GNR foi o Sistema de Informação Contabilística (SIC), que acabou por atrasar a implementação do POCP na organização, que nunca ficou realmente bem implementado. Em 2019 procedeu-se à implementação do SNC-AP na GNR, sendo que o GeRFiP ainda trabalha com POCP. Ao nível da contabilidade orçamental, esta já se encontra bem implementada, sendo até a contabilidade mais desenvolvida nesta instituição. Ao nível da contabilidade financeira, também estamos a um nível idêntico ao que se pratica nas restantes instituições. No que respeita à norma relativa à contabilidade de gestão (CG), a NCP 27, ainda não se encontra implementada no GeRFiP, pelo que a GNR ainda não a pode aplicar.
Diretor do DRF	Enquanto Diretor do DRF e contabilista certificado, considero que a contabilidade desempenha um papel muito importante em qualquer organização, uma vez que reflete a realidade da situação financeira da Entidade, contribuindo para a tomada de decisão dos seus decisores. Quanto à evolução contabilística propriamente dita, em Portugal, a primazia ainda continua a ser dada a contabilidade orçamental, numa lógica de caixa, apesar de haver a obrigação das Entidades Públicas adotarem a contabilidade financeira desde 1997, com a adoção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Neste contexto, acresce ainda que Direção Geral do Orçamento solicita às Entidades o reporte de execução financeira baseado na classificação económica, não havendo a análise periódica da Informação financeira disponibilizada pelo regime contabilístico SNC-AP. Resumindo, ainda estamos a dar os primeiros passos na utilização da contabilidade financeira e a contabilidade de gestão como instrumentos de gestão. Neste âmbito, decorre uma auditoria financeira do Tribunal de Contas à GNR (ano de 2020), sendo previsível que este órgão de controlo emane recomendações sobre processos conexos com a contabilidade financeira, impondo uma mudança de mentalidade sobre esta área.
Questão 2: Como avalia o estado atual da CG na GNR?	
Comandante do CARI	A proposta de orçamento ainda é realizada em Excel, pois o GeRFiP não permite. Este aspeto era crucial, no sentido em que é necessário fazer um orçamento de base zero, de modo a ter uma noção exata do que se vai gastar em cada atividade da GNR. A situação atual que estamos a praticar, com um orçamento deficitário em que, constantemente, temos de solicitar à Direção Geral de Orçamento (DGO) um reforço orçamental, é algo que só é praticado porque a GNR ainda não consegue justificar com exatidão os custos das suas atividades, e como tal não consegue elaborar uma proposta de orçamento em que justifique realmente o montante que pretende receber, sob risco de

	comprometer a atividade operacional, caso o orçamento disponível seja deficitário. Nesse âmbito, a CG é a ferramenta que permite justificar a elaboração do orçamento.
Diretor do DRF	Na GNR, tal como nas entidades que adotaram o GeRFiP, devido à arquitetura do sistema, ainda não é possível implementar uma CG, uma vez que não permite utilizar a classe 9, nem as instruções que constam da NCP 27. Atualmente, a GNR, tal como as outras Entidades, no GeRFiP, em termos de CG só tem acesso aos agregadores de custos, como é o caso dos centros de custo associados às diferentes UCO e ordens internas para as viaturas, operações, animais e embarcações. Como já referi, é na contabilidade orçamental que subsiste o maior foco, apesar da GNR estar a fazer um esforço para adotar procedimentos inerentes à contabilidade financeira, como é caso dos registos de direitos e obrigações com reflexo nos anos seguintes. Desde que a GNR adotou o SNC-AP, tem havido um esforço de todos, com especial destaque para o DRF, através da Divisão de Contabilidade e a Divisão de Controlo Internos (na verificação dos processos de prestação de contas das UCO), tem desenvolvidos esforços para um maior controlo nos registos contabilísticos efetuados pelas UCO, como também na análise da informação financeira, designadamente dívidas de terceiros e a terceiros, entre outros. Por tudo o que antecede, ainda não podemos dizer que existe um sistema de CG implementado na GNR. Estão a ser dados passos, mas é um processo complexo, que não depende exclusivamente da GNR.
Questão 3: Quais são os próximos passos previstos para desenvolver a CG na GNR?	
Comandante do CARI	Os próximos passos têm de passar por falar com a ESPAP, de modo a compreender o que esta pretende implementar no GeRFiP, no âmbito da NCP 27, para conseguirmos preparar-nos para as alterações que forem feitas na plataforma. Outro aspeto importante a médio/longo prazo passa pela colocação de Oficiais de Administração Militar a chefiar as SRLF's de todas as Unidades. Contudo, só será possível cumprir esse objetivo quando tivermos um efetivo suficiente que permita colocar um Oficial de Administração por Unidade, sem comprometer as funções do CARI.
Diretor do DRF	O primeiro passo tem de passar pela consolidação da contabilidade financeira, através da comparação dos dados disponibilizados pela contabilidade financeira e orçamental, de modo a encontrar incoerências e proceder à sua correção. A contabilidade financeira é uma ferramenta fundamental para se interpretar a análise/situação financeira de uma empresa/organização e, simultaneamente, uma obrigação legal a que as empresas estão sujeitas. A GNR deve desenvolver esforços para que a informações de âmbito económico e financeiro das suas demonstrações seja o mais verdadeira possível. Posteriormente, a Guarda deve diligenciar junto da ESPAP, para compreender a perspetiva futura que têm relativamente à implementação de um sistema de CG no GeRFiP (criação de uma classe 9, da imputação dos gastos às atividades, etc.) e na Administração Pública. Outra medida que tem de ser equacionada, prende-se com imputação de custos com pessoal no GERFIP, uma vez que neste ainda não é efetuada a contabilização por centro de custos. Todavia, o controlo de gestão analítica dos custos com pessoal é efetuado através do sistema de vencimentos da GNR, o SIGRI. Através da interoperabilidade do SIGRI e o GERFIP, será possível garantir o registo contabilístico dos custos com pessoal. Posteriormente, será também necessário reunir com os Comandantes das áreas operacionais da GNR, de modo a identificar a tipologia de informação que a CG deve reportar, de modo a apoiá-los na tomada de decisão. A implementação de um sistema de CG é um processo muito complexo, especialmente numa organização com as características da Guarda. Quanto à implementação em si, esta terá de ser implementada por fases (estudos de caso em diferentes UCO, tipo UEPS ou UCC), sendo progressivamente estendida a outras UCO.
Questão 4: O que considera como condicionantes à evolução da CG na GNR?	

Comandante do CARI	A principal condicionante é o GeRFiP. A GNR paga muitos milhares de euros pelo <i>software</i>, que devia dar resposta a todas as necessidades da organização, caso contrário, devíamos ser livres de optar por plataformas paralelas. Contudo, a base legal dita que temos de utilizar o GeRFiP, que não permite a interoperabilidade com outros sistemas. Esta falta de interoperabilidade causa enormes constrangimentos, como foi exemplo disso o registo dos pagamentos dos candidatos aos cursos de formação de Guardas no ano passado, onde o sistema bloqueou e não conseguia processar os pagamentos dos candidatos.
Diretor do DRF	A primeira grande condicionante é o próprio sistema GeRFiP, que não permite a implementação de um sistema de contabilidade de gestão, com classe 9, nem tem qualquer mecanismo de controlo de gestão que permita conhecer custos de operações, projetos, gastos com pessoal, atividades, etc... Conforme já referido, o GeRFiP não permite a interoperabilidade com outros sistemas, como é o caso do SIGRI, o que faz com que no processamento dos custos com pessoal todos os custos sejam imputados a um único centro de custo geral, não sendo ainda possível/exequível a transferência dos custos registados nos centros de custo do SIGRI para os do GeRFiP. Por último, relativamente à formação dos utilizadores que utilizam o GERFIP, requer elevada especialização, uma vez que não é um sistema “<i>user friendly</i>” e a CG ainda é recente na administração pública.
Questão 5: De que forma a implementação da NCP 27 na GNR poderá ser uma mais-valia na tomada de decisão dos Comandantes/Diretores/Chefes?	
Comandante do CARI	É uma mais-valia para a tomada de decisão, na medida em que permite que os decisores tenham noção dos custos que as suas decisões acarretam. Na vertente operacional, os Comandantes ficam a saber quanto custam as operações, bem como se estas foram eficazes, com base na receita arrecadada (pelas coimas, por exemplo), que acabam por refletir a eficácia da operação. Outra mais-valia está relacionada com o facto de que um sistema de CG permite saber os custos reais na formação dos militares da GNR. Quando pagamos um determinado valor a outras instituições, como a Academia Militar, por exemplo, temos de saber quanto custa realmente cada Cadete-Aluno, de modo a não estarmos a pagar um valor excessivo desnecessariamente. Ademais, um conhecimento do valor real da formação permite justificar a necessidade (ou não) de formar os nossos militares noutras instituições externas à GNR.
Diretor do DRF	A implementação da NCP 27 poderá contribuir para medir as atividades desenvolvidas pela GNR. Os Comandantes das UCO têm de ter instrumentos que os ajudem a fazer uma análise crítica das suas atividades (analisar os desvios na execução das atividades versus plano de atividades/proposta de orçamento), tomando as necessárias medidas para corrigir desvios. Por exemplo, quando está previsto um orçamento de 20 milhões de euros, mas o orçamento disponível é de 17 milhões de euros, devíamos ter a capacidade de saber quais as atividades que não podem ser realizadas por falta de insuficiência orçamental. Este processo só é possível fazer quando todas as atividades da GNR estiverem orçamentadas, com os custos diretos e indiretos bem calculados, para além de uma mudança cultural e de organização na Administração Pública. É importante que a NCP 27 seja uma verdadeira ferramenta de apoio à tomada de decisão, caso contrário, é preferível nem a implementar, pois não justificaria o enorme esforço que tem de ser feito para criar um sistema de CG.
Questão 6: Enquanto Comandante do CARI/Diretor do DRF, que informação deve um sistema de contabilidade de gestão disponibilizar-lhe, para o apoiar na tomada de decisão?	
Comandante do CARI	A informação proveniente de um sistema de CG deve permitir informar Sua Excelência o Tenente-general Comandante-geral relativamente aos custos das decisões tomadas pelo mesmo.
Diretor do DRF	Na qualidade de Diretor do DRF, julgo que é importante conhecer os custos reais das atividades da GNR, porque assim conseguimos identificar os desvios que existem entre as atividades operacionais e o orçamento disponível das diversas UCO. Será possível imputar um maior rigor na distribuição dos recursos pelas diferentes atividades das UCO.

	Ao nível da GNR, um bom sistema de CG contribui para justificar a maior/menor atividade operacional de acordo com as restrições orçamentais existentes, quando comparado com os períodos homólogos.
Questão 7: Ao longo dos anos o GeRFiP tem sofrido uma série de alterações/adaptações por forma a responder às exigências contabilísticas. Como avalia o estado atual do GeRFiP, designadamente no que respeita à contabilidade de gestão?	
Comandante do CARI	O GeRFiP é um programa que não foi adaptado a grandes organizações como a GNR, e como tal não consegue dar resposta às nossas necessidades. O facto de abranger tantas organizações de diversos ministérios, faz com que não se adeque às especificidades de cada instituição. Além do que já foi referido, o GeRFiP acarreta custos bastante elevados todos os anos, e devido a esses custos, o programa só é utilizado até nível Comando Territorial. Os Destacamentos Territoriais, Destacamentos de Trânsito e os Postos Territoriais utilizam o SGRé que é um sistema paralelo ao GeRFiP e, porventura mais barato, daí ser utilizado nas subunidades dos CTer.
Diretor do DRF	O GeRFiP fez algumas alterações para adesão das Entidades Públicas ao SNC-AP, mas a base mantém-se na mesma.
Questão 8: Numa entrevista que realizei com a Diretora da Direção de Serviços Partilhados de Finanças da ESPAP, foi referido que o <i>software</i> GeRFiP só passará a implementar a NCP 27 quando a orçamentação por programas também estiver implementada, sendo que, segundo o Tribunal de Contas, o Orçamento de Estado por programas só ocorrerá em 2024. Enquanto Comandante do CARI e considerando a imposição legal da utilização do GeRFiP, considera a hipótese de utilizar uma plataforma paralela ao GeRFiP para a aplicação da NCP 27?	
Comandante do CARI	Uma vez que o GeRFiP não satisfaz todas as necessidades da GNR, têm de ser utilizados sistemas paralelos. Contudo, com os custos que o GeRFiP acarreta, este devia ter a obrigação de satisfazer essas mesmas necessidades, pois trata-se de imposição legal.
Diretor do DRF	Com o objetivo de conhecer sistemas de <i>software</i> adaptados a gestão pública, com contabilidade orçamental, financeira e de gestão, efetuamos um contato exploratório com a Empresa que desenvolveu o <i>software</i> Primavera. Porém, a complexidade na mudança de sistema de informação, aliado aos custos de implementação são enormes constrangimentos para mudar de Sistema de Informação.
Questão 9: Considera relevante a existência de contabilistas certificados na Divisão de Contabilidade e/ou nas Secções de Recursos Logísticos e Financeiras?	
Comandante do CARI	Caso venha a entrar em vigor os contabilistas públicos, a GNR deve estar preparada para financiar os militares que pretendam vir a exercer essas funções. Não obstante, a Academia Militar devia ter os requisitos necessários para qualquer Oficial de Administração Militar, ao concluir os 5 anos de curso na instituição, poder concorrer diretamente à Ordem dos Contabilistas Certificados. Isto implica, se necessário, uma reestruturação do curso, por forma a que os alunos obtenham, no final dos 5 anos, os ECT's necessários para poderem realizar o exame de acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados.
Diretor do DRF	Julgo que não existe necessidade “obrigatória” de contabilistas certificados em todas as SRLF's. Nestas, deve haver oficiais de Administração habilitados a desempenhar várias funções, desde a contratação pública, o aprovisionamento, orçamento, contabilidade e controlo, entre outras. Todavia, há necessidade de contabilistas certificados na Divisão de Contabilidade, coadjuvados por oficiais, sargentos especializados em fiscalidade e direito, entre outras especialidades conexas com a gestão pública. A Inspeção da Guarda deveria ter um Oficial acreditado como Revisor Oficial de Contas.
Questão 10: Considera que a GNR deve financiar o acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados aos militares que exerçam funções de chefia na Divisão de Contabilidade e/ou nas SRLF's que pretendam ser contabilistas certificados?	
Comandante do CARI	A GNR deve financiar o acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados. A formação dos militares deve ser uma das prioridades da organização. É muito importante para a GNR ter contabilistas certificados na instituição e, se possível, um Revisor Oficial de Contas, de modo a ser possível emitir a Certificação Legal de Contas da instituição.

Diretor do DRF	A GNR deve financiar o acesso à Ordem para os oficiais da GNR nomeados para desempenhar funções na Divisão de Contabilidade. Se for um elemento civil, deve ser contratado um técnico que já seja contabilista certificado.
Questão 11: Considera que a GNR deve financiar cursos (pós-graduações, cursos do INA, da UniLEO, etc.) relevantes os militares que diretamente executam operações contabilísticas? Se sim, sob que circunstâncias (condições para financiar o curso, quantos cursos devem ser financiados por ano, etc.)?	
Comandante do CARI	A GNR deve financiar os cursos que sejam revelantes ao desempenho das funções dos militares, sempre que estes demonstrem interesse. A instituição devia também proporcionar a especialização dos militares nas diversas áreas financeiras, logísticas e de recursos humanos.
Diretor do DRF	A necessidade dos cursos tem de estar alinhada com atribuições de cada Divisão e SRLFs. Após a especialização, o militar deveria assumir um compromisso em desempenhar durante um período de tempo as competências que adquiriu na referida especialização. Nos cursos de promoção a Capitão ou a Oficial Superior, deveriam englobar uma especialização numa determinada área (contabilidade, fiscalidade, logística, etc.), para além da componente militar que lhe é inerente.

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE K - ANÁLISE DA ENTREVISTA COM O CHEFE DA REPARTIÇÃO DE CONTABILIDADE DE GESTÃO DA GNR

Quadro 16. Análise da entrevista com o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão da GNR.

Questão 1: Enquanto chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, de que forma acompanha a evolução da CG na organização? O SNC-AP foi implementado na Guarda no ano de 2019, tendo a prestação de contas relativa a esse ano sido efetuada de acordo com esse referencial contabilístico. Todavia, tem-se constatado a existência de processos em que não foram efetuadas as adaptações necessárias à implementação do SNC-AP na sua plenitude, e o caso da CG é uma delas. Não se pode afirmar que a Guarda tem implementado as regras contabilísticas preconizadas na NCP 27, sendo o relatório de gestão que integra a prestação de contas um documento que contempla o anexo às demonstrações financeiras, demonstrações orçamentais e descreve alguma da atividade da Guarda, todavia não faz a divulgação dos custos por cada bem, serviço ou atividade. Apesar da obrigatoriedade legal e apesar de ter sido alterada a estrutura do Departamento de Recursos Financeiros, criando a Divisão de Contabilidade com uma Repartição dedicada à CG, não foi munida de recursos humanos que permitam implementar as alterações necessárias ao correto cumprimento da NCP 27, pelo que, enquanto Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão posso afirmar que não existe evolução da CG da Guarda porquanto não foram alterados os processos.
Questão 2: Quais são as principais condicionantes à implementação da CG à luz do SNC-AP? Existem diversos condicionantes à total implementação da NCP 27, dos quais destaco os principais: 1. Ausência de recursos humanos com formação em SNC-AP e em CG; 2. Limitações relacionadas com a aplicação contabilística da Guarda (Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhada); 3. Processamento dos vencimentos dos militares da Guarda (aproximadamente 98% do orçamento total da Guarda) é efetuado numa aplicação diferente do GeRFiP; 4. Adaptação da estrutura logística e financeira da Guarda, nomeadamente, através de uma reafecção de recursos humanos, porquanto foi criada uma Divisão, mas não foi munida de recursos adequados; 5. Ausência de preocupação/predisposição dos Chefes/Diretores/Comandantes para a necessidade de implementação do SNC-AP, <i>in casu</i>, da CG.
Questão 3: O que é possível fazer, face às condicionantes referidas na questão anterior? Para ultrapassar as condicionantes elencadas anteriormente são necessárias alterações internas e externas à Guarda. Internamente, é necessário formar recursos humanos, criando alguma especialização, sensibilizar os decisores para a necessidade de efetuar os ajustamentos necessários à implementação da CG na Guarda e implementar a aplicação informática GeRHuP (solução da ESPAP) na Guarda. Atualmente os vencimentos são registados no SIGRI, fazendo-se posteriormente um <i>upload</i> destes no GeRFiP. Contudo, como os sistemas não são interoperáveis, não é possível distribuir os vencimentos pelos respetivos centros de custos das diversas UCO, sendo por isso imputados a um centro de custo geral. A nível externo, a entidade gestora da aplicação contabilística terá de efetuar os desenvolvimentos necessários à correta implementação da CG, porquanto, cumprir a NCP 27 através da solução atual, será uma tarefa complexa e que envolverá um grande esforço dos recursos humanos que realizam operações contabilísticas na Guarda. Não menos importante será a vontade política para a implementação total do SNC-AP. Vejamos, por exemplo, o caso da obrigatoriedade da certificação legal de contas, que está prevista no diploma, mas que, ano após ano, é dispensada.

Questão 4: Quais são os próximos passos para o desenvolvimento da CG na organização e quanto tempo considera necessário para implementar um sistema de CG?
Através da solução atual (sem desenvolvimentos da ESPAP) terá de haver uma rutura total com o passado através da alteração do paradigma de utilização das Ordens Internas, mecanismo que funciona como agregador de cursos. Atualmente esse mecanismo é utilizado para contabilizar custos relativos a determinadas tipologias de despesas, designadamente viaturas, animais de trabalho e fundos comunitários. Para implementar um sistema de CG, seria necessário criar Ordens Internas para as atividades em detrimento da utilização atual, iniciando o processo de implementação pelas macroatividades, criando ordens internas gerais, onde cada SRLF iria imputar os custos associados a cada macroatividade. Será também necessário adaptar a aplicação informática de processamento de vencimentos por forma a obter informação de custos por atividades para que, aquando da integração em GeRFiP, seja possível efetuar essa imputação.
Questão 5: Para que servem os centros de custo e como funcionam?
Os centros de Custos são agregadores de custos relacionados com a estrutura orgânica da Guarda permitindo analisar os custos de acordo com a unidade onde foram incorridos/obtidos dentro da organização. Qualquer registo contabilístico de um gasto ocorrido é obrigatoriamente afetado/atribuído a um centro de custo permitindo obter relatórios e verificar qual o custo total de um Posto Territorial, por exemplo. As receitas são inseridas no SGRe, que funciona até ao escalão Posto Territorial, sendo que posteriormente são imputados nos respetivos centros de custo/lucro do GeRFiP. Estas não podem ser diretamente imputadas no GeRFiP pois a faturação é muitas vezes feita nos Postos Territoriais, sendo que esta plataforma só funciona até ao escalão CTer, devido aos elevados custos de licença. Importa referir que a gestão dos centros de custos (criação e modificação) são realizados pelos Órgãos Superiores de Comando e Direção não tendo as UCO permissões para realizar tais operações.
Questão 6: Para que servem as ordens internas e como funcionam?
As ordens internas são semelhantes ao centro de custo diferenciando-se apenas na ausência de correlação com a estrutura orgânica da Guarda, sendo criadas em função da ocorrência de situações (projetos, ações, viaturas, entre outros) que determinem essa necessidade. Ao contrário do centro de custo, não existe obrigatoriedade de colocar ordem interna aquando de um registo contabilístico de um gasto. Importa referir que a gestão ordens internas (criação e modificação) são realizadas pelos Órgãos Superiores de Comando e Direção não tendo as UCO permissões para realizar tais operações.
Questão 7: De que ferramentas dispõem as UCO para aplicarem a contabilidade analítica?
A contabilidade analítica na Guarda é baseada em comunicações internas, sobretudo <i>e-mails</i> , que foram difundidas ao longo dos anos para as diversas UCO. Essas comunicações assentam apenas na obrigatoriedade do uso da aplicação GeRFiP e na necessidade de uma correta utilização da mesma, designadamente ao nível da utilização dos centros de custos e ordens internas para os casos elencados anteriormente. Não tenho informação sobre a existência de UCO a utilizarem outras aplicações para efetuar análises de gestão da Unidade, todavia, caso exista, será sempre para uso interno da Unidade e não para prestação de contas oficial.
Questão 8: Quais são os cursos que os elementos da Repartição de Contabilidade de Gestão tiveram ao nível da CG em particular e/ou do SNC-AP em geral?
A Repartição possui apenas dois elementos, eu e um sargento. Frequentámos a formação e-learning em Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, promovido pela Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO) e pela Direção-Geral da Qualificação dos Trabalhadores em Funções Públicas (INA).
Questão 9: Que informações deve conter um sistema de CG para apoiar os Chefes/Diretores/Comandantes na tomada de decisão?
Na minha opinião, um sistema de CG deverá fornecer informação que permita auxiliar o processo de tomada de decisão dos comandantes, ou seja, tem de fornecer informação sobre a execução de determinadas atividades para que seja possível aferir eventuais desvios e, consequentemente, reafectar recursos.

Poderá disponibilizar informação sobre atividades diretamente ligadas à atividade operacional ou então sobre atividades de apoio, permitindo aos comandantes, por exemplo, direcionar o policiamento, sustentar as necessidades de ajustes orçamentais, entre outros.
Questão 10: Como considera que deve ser divulgada a informação proveniente do sistema de CG aos Chefes/Diretores/Comandantes, quando este tiver sido implementado? A informação deve ser divulgada somente quando for solicitada por estes, ou enviada periodicamente?
Considerando o princípio da relevância, a informação deverá estar acessível sempre que necessário por forma a permitir a correção de desvios e apoiar a tomada de decisão dos Comandantes, pelo que, na minha opinião, deve ser remetida periodicamente.
Questão 11: Durante a fase de desenvolvimento do sistema de CG e posteriormente quando o sistema de CG estiver implementado, quais são as funções a desempenhar pela Repartição de CG e pelas diversas SRLF's nestas duas fases?
Durante a fase de implementação, competirá aos órgãos superiores de comando e direção definir quais as atividades da Guarda que deverão ser monitorizadas para efeito de relatório de gestão. Seguidamente, competirá à repartição de CG efetuar a parametrização do sistema e difundir instruções para as UCO tendo em vista o correto registo contabilístico dos gastos ocorridos. Durante a fase de execução, competirá às diversas UCO proceder aos registos contabilísticos, tendo a repartição de CG um papel de supervisão e monitorização.

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE L - CARACTERÍSTICAS DAS ENTREVISTAS

Quadro 17. Características das entrevistas.

Organização	Função do entrevistado (Posto, caso se aplique)	Tipo de entrevista	Data da realização da entrevista	Local da entrevista / Videoconferência	Objetivos específicos a cumprir
Câmara Municipal de Cascais	Chefe da Divisão de Contabilidade, Controlo e Disponibilidades	Semiestruturada	02/12/2021	Câmara Municipal de Cascais	OE2 - Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas.
ESPAP	Diretora da Direção de Serviços Partilhados de Finanças	Semiestruturada	18/01/2022	Videoconferência	OE3 - Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR
Exército	Adjunto de Sua Excelência Major-General Diretor da Direção de Finanças (Tenente-Coronel)	Estruturada	23/03/2022	Videoconferência	OE2 - Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas.
Força Aérea	Chefe do Serviço de Inspeção e Auditoria Financeira e Patrimonial (Coronel)	Estruturada	05/05/2022	Videoconferência	OE2 - Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas.
Marinha	Diretor da Direção de Administração Financeira (Capitão-de-mar-e-guerra)	Estruturada	04/04/2022	Videoconferência	OE2 - Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas.
PSP	Chefe da Divisão de Gestão Orçamental	Estruturada	10/05/2022	Videoconferência	OE2 - Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas.
GNR	Comandante do CARI (Major-General)	Estruturada	11/04/2022	Gabinete do Comandante do CARI	OE3 - Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR; OE4 – Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG.
GNR	Diretor do DRF (Coronel)	Estruturada	01/04/2022	DRF - CARI	OE3 - Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR; OE4 – Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG.

GNR	Chefe da Divisão de Contabilidade (Tenente-Coronel)	Estruturada	07/04/2022	Videoconferência	OE1 – Analisar o estado da arte da aplicação da CG na GNR; OE3 - Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR; OE4 – Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG.
GNR	Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão (Capitão)	Semiestruturada	14/01/2022	Videoconferência	OE1 – Analisar o estado da arte da aplicação da CG na GNR; OE3 - Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR; OE4 – Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG.

Fonte: Elaboração própria.

APÊNDICE M - CARTA DE APRESENTAÇÃO



ACADEMIA MILITAR

O desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana

Autor: Aspirante de Administração Militar da GNR Ivan de Sousa Mendes

Orientador: Tenente-Coronel (Doutor) de Administração Militar Artur Saraiva

Coorientador: Capitão de Administração Militar da GNR Luís Gonçalves

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

Dissertação de Mestrado

Lisboa, junho de 2022

CARTA DE APRESENTAÇÃO⁶⁶

A presente investigação, com vista à realização da Dissertação de Mestrado, no âmbito do Mestrado em Ciências Militares, na Especialidade de Administração da Guarda Nacional Republicana, ministrado na Academia Militar, com o objetivo de concluir o XXVII Curso de Formação de Oficiais da Guarda Nacional Republicana, encontra-se subordinada ao tema “O desenvolvimento da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana”.

Deste modo, o objetivo geral da investigação passa por diagnosticar o estado e a abrangência da implementação da contabilidade de gestão na Guarda Nacional Republicana, de modo a identificar oportunidades de melhoria que permitam o seu desenvolvimento na organização, tendo em vista responder de forma eficiente às exigências que decorrem do SNC-AP e apoiar no processo de tomada de decisão. Para alcançar com sucesso o objetivo geral, estão associados quatro objetivos específicos, sendo estes: 1) Analisar o estado da arte da aplicação da contabilidade de gestão na GNR; 2) Analisar a implementação e desenvolvimento da CG noutras organizações públicas; 3) Identificar as condicionantes ao desenvolvimento da CG na GNR; 4) Identificar a informação que deve produzir um sistema de CG na GNR.

Assim, com a finalidade de recolher os dados necessários ao cumprimento dos objetivos supramencionados, venho por este meio solicitar a Vossa Excelência a realização de uma entrevista, cuja data e local para a realização da mesma lhe seja mais conveniente.

Reitero que a sua contribuição é crucial para a realização da investigação, pelo que agradece a confirmação de Vossa Excelência o mais prontamente possível.

Grato desde já pela sua disponibilidade e atenção.

Cordialmente,

Ivan de Sousa Mendes

Aspirante de Administração Militar da Guarda Nacional Republicana

⁶⁶ As cartas de apresentação sofreram ligeiras alterações, tendo sido personalizadas para cada entrevistado (ex: referência ao nome da instituição, da subunidade ou do próprio entrevistado). A carta de apresentação aqui demonstrada é apenas um modelo geral.

APÊNDICE N – INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

O presente inquérito por questionário, destinado aos chefes das Repartições ou Secções de Recursos Logísticos e Financeira (SRLF) de todas as Unidades, Comandos e Órgãos (UCO), surge no âmbito da realização da Dissertação de Mestrado em Ciências Militares, na especialidade de Administração da Guarda Nacional Republicana, subordinado ao tema "O desenvolvimento da contabilidade de gestão na GNR".

O questionário tem como principais objetivos:

- Compreender a perceção dos chefes das SRLF's/Repartições relativamente ao conceito de contabilidade de gestão e da Norma de Contabilidade Pública 27;
- Compreender a formação que os chefes das SRLF's/Repartições tiveram ao nível do SNC-AP em geral, bem como da contabilidade de gestão em particular;
- Compreender o grau de importância considerado pelos chefes das SRLF's/Repartições para a implementação e utilização de um bom sistema de contabilidade de gestão nas UCO onde se encontram colocados.

O preenchimento do questionário tem a duração aproximada de 12 minutos, sendo que as respostas são utilizadas apenas para o trabalho de investigação referido anteriormente. As questões da Parte I do inquérito por questionário e possíveis respostas encontram-se explanadas no Quadro 18.

Quadro 18. Parte I do inquérito por questionário aos chefes das SRLF's/Repartições.

PARTE I

PQ1: Qual é a UCO onde se encontra a SRLF/Repartição que chefia?

Resposta: ☐ CTer Aveiro	☐ CTer Leiria	☐ CTer Açores
☐ CTer Beja	☐ CTer Lisboa	☐ CTer Madeira
☐ CTer Braga	☐ CTer Portalegre	☐ Centro Clínico
☐ CTer Bragança	☐ CTer Porto	☐ Unidade de Ação Fiscal
☐ CTer Castelo Branco	☐ CTer Santarém	☐ Unidade de Controlo Conteiro
☐ CTer Coimbra	☐ CTer Setúbal	☐ Unidade de Intervenção
☐ CTer Évora	☐ CTer Viana do Castelo	☐ Unidade Nacional de Trânsito
☐ CTer Faro	☐ CTer Vila Real	☐ Unidade de Segurança e Honras
☐ CTer Guarda	☐ CTer Viseu	de Estado

-
- ☐ Secretaria-Geral da Guarda
- ☐ Repartição de Administração dos Recursos Internos da Escola da Guarda – Queluz
- ☐ Repartição Financeira da Divisão de Aquisições da Direção de Recursos Logísticos

PQ2: Qual é o seu posto?

- Resposta: ☐ Alferes
- ☐ Tenente
- ☐ Capitão
- ☐ Major
- ☐ Tenente-Coronel

PQ3: Qual é a sua arma/serviço?

- Resposta: ☐ Administração Militar
- ☐ Infantaria
- ☐ Cavalaria
- ☐ Outro

PQ4: É contabilista certificado?

- Resposta: ☐ Sim
- ☐ Não

PQ5: Quantos militares tem a SRLF/Repartição que chefia?

- Resposta: ☐ 0-5
- ☐ 6-10
- ☐ 11-15
- ☐ 15-20
- ☐ +20

PQ6: Dos militares da SRLF/Repartição que chefia, quantos são contabilistas certificados (excluindo-se a si, caso tal se aplicasse)?

- Resposta: ☐ 1
- ☐ 2
- ☐ 3
- ☐ +3

PQ7: Está familiarizado com o conceito de contabilidade de gestão?

- Resposta: ☐ Sim
- ☐ Não

PQ8⁶⁷: Qual destas opções define o conceito de contabilidade de gestão?

⁶⁷ A pergunta 8 só se aplica aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 7, de modo a validar essa mesma resposta, permitindo assim ter noção se os inquiridos realmente estão familiarizados com a contabilidade de gestão.

Resposta⁶⁸: ☐ A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.

☐ A contabilidade de gestão permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.

☐ A contabilidade de gestão visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.

PQ9: A SRLF/Repartição que chefia utiliza a contabilidade analítica disponível no GeRFiP?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ10⁶⁹: Refira sucintamente em que situações utiliza a contabilidade analítica disponível no GeRFiP?

Resposta curta:

PQ11: A SRLF/Repartição que chefia utiliza um sistema de contabilidade de gestão?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ12⁷⁰: Refira sucintamente como está implementado o sistema de contabilidade de gestão na SRLF/Repartição que chefia.

Resposta curta:

PQ13: A SRLF/Repartição utiliza corretamente os centros de custo no GeRFiP, efetuando uma correta distribuição dos gastos por subunidade?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

Pergunta 14⁷¹: Refira sucintamente como são utilizados os centros de custo na SRLF/Repartição que chefia.

Resposta curta:

PQ15: A SRLF/Repartição que chefia solicita a criação de ordens internas no GeRFiP?

Reposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ16⁷²: Refira sucintamente para que casos solicita a criação de ordens internas na SRLF/Repartição que chefia (por exemplo: para controlar os gastos de uma operação).

⁶⁸ As opções de resposta foram retiradas na íntegra do DL n.º 192/2015, correspondendo às definições do conceito de “contabilidade de gestão”, “contabilidade financeira” e “contabilidade orçamental”, respetivamente.

⁶⁹ Só se aplica a pergunta 10 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 9.

⁷⁰ Só se aplica a pergunta 12 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 11.

⁷¹ Só se aplica a pergunta 14 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 13.

⁷² Só se aplica a pergunta 16 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 15.

Resposta curta:

PQ17: A SRLF/Repartição que chefia utiliza as ordens internas já criadas por outras UCO no GeRFiP?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ18⁷³: Refira sucintamente para que casos são utilizadas as ordens internas na SRLF/Repartição que chefia (por exemplo: para registar os gastos nas viaturas).

Resposta curta:

PQ19: Teve algum tipo de formação em SNC-AP (ex: cursos da UniLEO, Unidades Curriculares na Academia Militar, etc.)?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ20⁷⁴: Indique as formações que teve me SNC-AP.

Resposta curta:

PQ21: Está familiarizado com a Norma de Contabilidade Pública 27 – Contabilidade de Gestão?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ22: Teve algum tipo de formação em contabilidade de gestão / contabilidade analítica (ex: cursos da UniLEO, Unidades Curriculares na Academia Militar, etc.)?

Resposta: ☐ Sim
☐ Não

PQ23⁷⁵: Indique as formações que teve em contabilidade de gestão / contabilidade analítica.

Resposta curta:

Fonte: Elaboração própria

A Parte II do inquérito por questionário foi realizada de acordo com a escala de *Likert*, com o objetivo de compreender o grau de importância atribuído a cada um dos nove tópicos presentes, conforme está demonstrado na Tabela 5. Assim, a escala está numerada de 1 a 5, sendo que o grau de importância varia entre 1 (Nada importante) e 4 (Muito importante), ficando o 5 (Não sei / Não respondo) como opção de resposta para quem não está familiarizado de todo com o tema em questão ou prefere optar por não responder.

O inquérito por questionário foi enviado via *e-mail* a 29 destinatários, correspondendo a um chefe de uma SRLF/Repartição de cada UCO.

⁷³ Só se aplica a pergunta 18 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 17.

⁷⁴ Só se aplica a pergunta 20 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 19.

⁷⁵ Só se aplica a pergunta 23 aos inquiridos que responderam “Sim” na pergunta 22.

Tabela 5. Parte II do inquérito por questionário aos chefes das SRLF's/Repartições.

Afirmação	Escala				
	1: Nada importante	2: Pouco importante	3: Importante	4: Muito importante	5: Não sei / Não respondo
Formação em SNC-AP nos militares que exercem funções numa SRLF.					
Formação em contabilidade de gestão nos militares que exercem funções numa SRLF.					
Implementação de um sistema de contabilidade de gestão, de acordo com as normas em vigor.					
Registar todas as despesas e amortizações de cada viatura da GNR em particular.					
Calcular os gastos de cada atividade desenvolvida pela GNR (ex: calcular os gastos de cada operação num determinado CTer).					
Calcular os gastos com pessoal em cada operação (ex: calcular quanto custou ter o Guarda XYZ na Operação de Fiscalização X, de acordo com o seu ordenado e com o tempo que decorreu a operação).					
Calcular os gastos em cada operação de patrulhamento (ex: gastos com pessoal, com viatura, etc.).					
Sensibilizar os militares para o registo de utilização e manutenção de cada viatura da GNR (ex: indicar quantos km's fez a viatura XYZ por dia/por patrulha/ por operação; quando foi abastecer, com quantos litros e respetivo preço por litro, custos de manutenção, etc.).					
Existir uma atualização no GeRFiP, de modo a implementar o SNC-AP na sua plenitude.					

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE O - UNIDADES QUE RESPONDERAM AO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO



Figura 3. Unidades que responderam ao inquérito por questionário.

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

APÊNDICE P - TABULAÇÃO CRUZADA ENTRE A PQ3 E A PQ8

Tabela 6. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ8.

		PQ3: Qual é a sua arma/serviço?								Total	
		Administração Militar		Cavalaria		Infantaria		Outro			
		N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
PQ8: Qual destas opções define o conceito de contabilidade de gestão?	Não respondeu ⁷⁶	0	0,0%	2	100,0%	11	73,3%	0	0,0%	13	50,0%
	A contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos. ⁷⁷	4	50,0%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	5	19,2%
	A contabilidade de gestão permite registrar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.	1	12,5%	0	0,0%	2	13,3%	1	100,0%	4	15,4%
	A contabilidade de gestão visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.	3	37,5%	0	0,0%	1	6,7%	0	0,0%	4	15,4%
Total		8	100,0%	2	100,0%	15	100,0%	1	100,0%	26	100,0%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

⁷⁶ Os inquiridos que responderam “Não” à PQ7, não responderam à PQ8.

⁷⁷ Resposta correta, de acordo com a NCP 27. As restantes respostas correspondem, de acordo com o SNC-AP, à definição de contabilidade financeira e contabilidade orçamental, respetivamente.

APÊNDICE Q - TABULAÇÃO CRUZADA ENTRE A PQ3 E AS PQ19, PQ21 E PQ23

Tabela 7. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ19.

		Teve algum tipo de formação em SNC-AP (ex: cursos da UniLEO, Unidades Curriculares na Academia Militar, etc.)?				Total	
		Não		Sim			
		N	%	N	%	N	%
Qual é a sua arma/serviço?	Administração Militar	4	19,0%	4	80,0%	8	30,8%
	Cavalaria	2	9,5%	0	0,0%	2	7,7%
	Infantaria	14	66,7%	1	20,0%	15	57,7%
	Outro	1	4,8%	0	0,0%	1	3,8%
Total		21	100,0%	5	100,0%	26	100,0%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

Tabela 8. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ21.

		Teve algum tipo de formação específica em contabilidade de gestão / contabilidade analítica (ex: cursos da UniLEO, Unidades Curriculares na Academia Militar, etc.)?				Total	
		Não		Sim			
		N	%	N	%	N	%
Qual é a sua arma/serviço?	Administração Militar	2	11,1%	6	75,0%	8	30,8%
	Cavalaria	2	11,1%	0	0,0%	2	7,7%
	Infantaria	13	72,2%	2	25,0%	15	57,7%
	Outro	1	5,6%	0	0,0%	1	3,8%
Total		18	100,0%	8	100,0%	26	100,0%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

Tabela 9. Tabulação cruzada entre a PQ3 e a PQ23.

		Está familiarizado com a Norma de Contabilidade Pública 27 - Contabilidade de Gestão?				Total	
		Não		Sim			
		N	%	N	%	N	%
Qual é a sua arma/serviço?	Administração Militar	3	21,4%	5	41,7%	8	30,8%
	Cavalaria	2	14,3%	0	0,0%	2	7,7%
	Infantaria	9	64,3%	6	50,0%	15	57,7%
	Outro	0	0,0%	1	8,3%	1	3,8%
Total		14	100,0%	12	100,0%	26	100,0%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

APÊNDICE R - RESPOSTAS À PARTE II DO INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

Tabela 10. Respostas à Parte II do inquérito por questionário.

Afirmação (A)	Escala										Total	
	1: Nada importante		2: Pouco importante		3: Importante		4: Muito importante		5: Não sei / Não respondo			
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
A1: Formação em SNC-AP nos militares que exercem funções numa SRLF.	0	0,0%	0	0,0%	6	23,1%	19	73,1%	1	3,8%	26	100,0%
A2: Formação em contabilidade de gestão nos militares que exercem funções numa SRLF.	0	0,0%	1	3,8%	7	26,9%	17	65,4%	1	3,8%	26	100,0%
A3: Implementação de um sistema de contabilidade de gestão, de acordo com as normas em vigor.	0	0,0%	1	3,8%	10	38,5%	14	53,8%	1	3,8%	26	100,0%
A4: Registar todas as despesas e amortizações de cada viatura da GNR em particular.	0	0,0%	2	7,7%	7	26,9%	17	65,4%	0	0,0%	26	100,0%
A5: Calcular os gastos de cada atividade desenvolvida pela GNR (ex: calcular os gastos de cada operação num determinado CTer).	1	3,8%	4	15,4%	12	46,2%	9	34,6%	0	0,0%	26	100,0%
A6: Calcular os gastos com pessoal em cada operação (ex: calcular quanto custou ter o Guarda XYZ na Operação de Fiscalização X, de acordo com o seu ordenado e com o tempo que decorreu a operação).	1	3,8%	9	34,6%	11	42,3%	5	19,2%	0	0,0%	26	100,0%
A7: Calcular os gastos em cada operação de patrulhamento (ex: gastos com pessoal, com viatura, etc.).	1	3,8%	6	23,1%	13	50,0%	6	23,1%	0	0,0%	26	100,0%
A8: Sensibilizar os militares para o registo de utilização e manutenção de cada viatura da GNR (ex: indicar quantos km’s fez a viatura XYZ por dia/por patrulha/por operação; quando foi abastecer, com quantos litros e respetivo preço por litro, custos de manutenção, etc.).	0	0,0%	0	0,0%	8	30,8%	18	69,2%	0	0,0%	26	100,0%
A9: Existir uma atualização no GeRFiP, de modo a implementar o SNC-AP na sua plenitude.	0	0,0%	0	0,0%	14	53,8%	10	38,5%	2	7,7%	26	100,0%

Fonte: Elaboração própria, com recurso ao SPSS.

APÊNDICE S - PROPOSTAS DOS ENTREVISTADOS PARA O INÍCIO DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DA CG NA GNR

Quadro 19. Propostas dos entrevistados para o início do processo de implementação da CG na GNR.

Major-General Comandante do CARI	Diálogo com a ESPAP, de modo que seja possível compreender que medidas serão implementadas no GeRFiP, no âmbito da NCP 27, permitindo à GNR adaptar-se por forma a cumprir o disposto na NCP 27.
Diretor do DRF	O primeiro passo tem de passar pela consolidação da contabilidade financeira, por forma a que a CG lhe consiga dar o devido seguimento. De seguida, em consonância com a ideia do Major-General Comandante do CARI, a GNR deve diligenciar junto da ESPAP, de modo a compreender as perspetivas futuras relativamente à implementação de um sistema de CG no GeRFiP, mais precisamente a criação de uma classe 9, imputação dos gastos às atividades, etc... Importa, também, perceber a intenção da ESPAP em permitir a interoperabilidade do GeRFiP com outras plataformas, como o SIGRI, de modo a ser possível realizar o registo contabilístico dos custos com pessoal. Posteriormente, importa reunir com os Comandantes das áreas operacionais, a fim de compreender a informação que a CG lhes deve disponibilizar, de modo a apoiá-los no processo de tomada de decisão. Relativamente à implementação da CG, esta deverá ser faseada, iniciando-se com a realização de projetos-piloto nalgumas UCO, estendendo-se progressivamente às demais UCO.
Chefe da Divisão de Contabilidade	A implementação da CG tem de se iniciar a nível experimental em UCO com menor n.º de registos contabilísticos, como é o caso de um Posto Territorial. Por exemplo, através da análise das suas atividades, gastos e receitas, etc., é possível compreender qual é a melhor forma de mensurar esses valores. No entanto, o entrevistado refere também que o maior foco deve incidir no registo dos vencimentos, uma vez que os vencimentos representam mais de 90% do orçamento da GNR.
Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão	Uma vez que o GeRFiP atualmente não permite a implementação da NCP 27 na sua plenitude de forma automática, têm de ser utilizados os mecanismos que se encontram ao dispor. Neste aspeto, as ordens internas não podem ser só vistas como uma forma de contabilizar custos relativos a viaturas, animais de trabalho e fundos comunitários, devendo também começar a ser utilizadas como agregadores de custos que permitam mensurar os custos das atividades. Assim, cada atividade poderá estar associada a uma ordem interna, onde será imputado o respetivo custo. Durante a fase de implementação, os órgãos superiores de comando e direção devem definir as atividades da GNR que serão mensuradas para efeito de Relatório de Gestão, competindo posteriormente à Repartição de Contabilidade de Gestão parametrizar o sistema e difundir as instruções às diversas UCO, sendo estas as responsáveis pelo registo contabilístico dos respetivos custos. Outro passo necessário tem de passar pela adaptação da aplicação informática de processamento de vencimentos, de modo a ser possível imputar os custos dos vencimentos às atividades realizadas.

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE T - ESTADO DA ARTE DA APLICAÇÃO DA CG NAS ORGANIZAÇÕES DOS ENTREVISTADOS

Quadro 20. Estado da arte da aplicação da CG nas organizações dos entrevistados.

Medida/Informação	Instituição					
	Câmara Municipal de Cascais	Exército	Força Aérea	Marinha	PSP	GNR
<i>Software utilizado para o tratamento contabilístico</i>	AIRC	SIG/DN	SIG/DN	SIG/DN	GeRFiP	GeRFiP
<i>Entidade responsável por gerir o software</i>	AIRC	Ministério da Defesa Nacional	Ministério da Defesa Nacional	Ministério da Defesa Nacional	ESPAP	ESPAP
Identificação de atividades a mensurar	Já foram identificadas todas as atividades a mensurar	Ainda não foi implementada essa medida	Ainda não foi implementada essa medida	Foram identificadas as atividades a mensurar no subsetor da saúde e para calcular os gastos em missões	Ainda não foi implementada essa medida	Ainda não foi implementada essa medida
Mensuração das atividades	Todos os gastos estão associados às atividades principais e/ou secundárias. No entanto, falta imputar as receitas a essas mesmas atividades.	Ainda não foi implementada essa medida	Ainda não foi implementada essa medida	No subsetor da educação, é calculado o custo por aluno. No subsetor da saúde, são apurados os custos por consultas, exames/análises e atendimento no Centro de Medicina Naval, custos por sessões de oxigénio hiperbárico e por atendimento do Centro de Medicina Subaquática e Hiperbárica e o custo	Ainda não foi implementada essa medida	Ainda não foi implementada essa medida

				por atendimento da Delegação Farmacêutica. Na parte operacional, são imputados todos os custos às respetivas missões.		
Método(s) de custeio utilizado(s)	Método ABC e sistema de custeio total.	Nenhum	Nenhum	Sistema de custeio total para o subsetor da educação e para o cálculo dos custos das missões. No subsetor da saúde, é utilizado o sistema de custeio racional.	Nenhum	Nenhum
Registo dos gastos/receitas por subunidade	Os gastos são distribuídos por centros de custo e centros de responsabilidade.	Inserção de faturas, depreciações e consumos de inventários nos centros de custo.	Não está a ser feito.	Registo dos gastos por escolas, centros de formação e centros de investigação.	Imputação das despesas realizadas ao centro de custo até ao escalão Comando ⁷⁸ . As receitas são inseridas no sistema SIREC, que funciona até aos escalões Divisões ou Esquadra Destacada.	Imputação dos gastos às respetivas UCO através de centros de custo associados às mesmas.
Imputação dos gastos com pessoal	Os custos com pessoal são divididos em mão-de-obra direta e indireta, sendo estes repartidos pelas diversas atividades, serviços ou projetos,	Os vencimentos estão a ser inseridos no sistema, em centros de custo comum.	Os vencimentos estão a ser inseridos no sistema, em centros de custo comum.	São calculados os custos por aluno das respetivas escolas, centros de formação e centros de investigação, bem como os custos	Os vencimentos estão a ser inseridos no sistema, em centros de custo comum.	Os vencimentos estão a ser inseridos no sistema, em centros de custo comum.

⁷⁸ Fazem parte do escalão Comando: Comandos Distritais, Comandos Regionais dos Açores e da Madeira, Comandos Metropolitanos de Porto e Lisboa, bem como à Unidade Especial de Polícia

	associados a centros de custo/responsabilidade.			diretos ou indiretos de pessoal nas missões.		
Registo dos custos ambientais	Não está a ser feito o registo dos gastos ambientais.	Não está a ser feito o registo dos gastos ambientais.	Não está a ser feito o registo dos gastos ambientais.	Os gastos ambientais são associados aos investimentos adicionais em equipamentos e formação, com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais, à aquisição de matéria-prima e mão-de-obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade e à responsabilidade social e ambiental.	Não está a ser feito o registo dos gastos ambientais.	Não está a ser feito o registo dos gastos ambientais.
Registo contabilístico na classe 9	Quando são recebidas as faturas, os valores são registados nas classes 6 e 7 (contabilidade financeira), sendo convertidos para projetos ou serviços na classe 9 (contabilidade de gestão), de acordo com os normativos do SNC-AP.	Não está a ser utilizada a classe 9.	Não está a ser utilizada a classe 9.	Não está a ser utilizada a classe 9.	Não está a ser utilizada a classe 9.	Não está a ser utilizada a classe 9.

Fonte: Elaboração própria, com base nas entrevistas realizadas.

APÊNDICE U - MEDIDAS DE IMPLEMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GUARDA NACIONAL REPUBLICANA

De modo a ser possível implementar e desenvolver a CG na GNR, de acordo com os pressupostos da NCP 27, é necessário criar um conjunto de medidas que convergem na prossecução desse objetivo. Assim, através da análise das entrevistas e das respostas ao inquérito por questionário, foram sugeridas nas Conclusões e em resposta à QC, um conjunto de medidas, com realização de curto ou médio/longo prazo. Como tal, serão aqui apresentados os argumentos e uma breve explicação relativamente a cada medida abordada no Capítulo das Conclusões.

Medidas de curto prazo:

- **Reunir com a ESPAP, de modo a compreender as alterações que serão feitas no GeRFiP.** Atendendo ao facto que a utilização do GeRFiP resulta de uma imposição legal, sendo a ESPAP a entidade responsável por gerir o referido programa, é necessário que os principais intervenientes na tomada de decisão na GNR relativamente à área da CG reúnam com a ESPAP, de modo a compreenderem quais os desenvolvimentos a realizar no GeRFiP, no que concerne à implementação da NCP 27.

A entrevista da ESPAP na presente investigação referiu que esta implementação será realizada em simultâneo com a implementação da orçamentação por programas, de modo que o sistema de CG vá de encontro aos respetivos programas de cada organização. Contudo, importa saber o que será possível realizar no GeRFiP, no âmbito da NCP 27, bem como o que será feito caso a orçamentação por programas seja adiada, ou até mesmo cancelada.

- **Realizar um estudo de mercado para aquisição da aplicação informática GeRHuP ou equivalente, ou efetuar desenvolvimentos na aplicação existente.** Como foi possível constatar na entrevista com o Chefe da Repartição de Contabilidade de Gestão, o GeRFiP permite criar atividades, se as ordens internas forem usadas como tal, o que permitiria cumprir parte da NCP 27. No entanto, o SIGRI não é operável com o GeRFiP, o que faz com que os vencimentos sejam todos associados a um centro de custo genérico.

Consubstancia-se como fulcral, distribuir os vencimentos pelos diversos centros de custo onde estão colocados os militares, bem como pelas ordens internas associadas às atividades que os militares desempenham, porquanto os custos com vencimentos representam mais de 90% do orçamento da GNR. Destarte, deve ser realizado um estudo de

mercado para verificar a melhor solução para a implementação referida anteriormente, seja através da aquisição de uma plataforma alternativa ao SIGRI, sendo o GeRHuP um exemplo de uma dessas plataformas, ou então através da realização de desenvolvimento do SIGRI.

De modo a encontrar a solução mais eficiente para esta medida, é necessário o apoio do DRH, uma vez que são estes os responsáveis pelo registo dos vencimentos, uma vez que que o desenvolvimento do SIGRI, a ser possível, poderá acarretar custos extraordinários à GNR.

- Formar os militares que desempenham funções na área financeira em SNC-AP e em GeRFiP. Na análise ao inquérito por questionário foi notório o pouco conhecimento de uma parte das chefias relativamente à CG e ao domínio do GeRFiP, tendo os próprios inquiridos destacado a necessidade de formação nos militares que desempenham funções nas SRLF's. Nesse aspeto, a GNR não tem tido a proatividade que tiveram o Exército ou a Câmara Municipal de Cascais, sendo que o Comandante do CARI e o Diretor do DRF já demonstraram vontade de criar condições para que os militares tenham mais formação, apelando também a estes que demonstrem vontade de as realizar.

Como tal, e considerando também o facto de o Diretor do DRF ter referido que os militares têm de dominar o GeRFiP, devem ser dadas formações em SNC-AP (nas diversas matérias que sejam de interesse para a GNR) e em GeRFiP, podendo essas formações ser realizadas por via telemática, por forma que os militares que estão distribuídos pelas diversas SRLF's e demais estruturas da área financeira consigam ter formação em simultâneo, reduzindo os custos em detrimento da formação presencial.

Considerando a complexidade das matérias a lecionar, estas formações podem ser dadas através da contratação de especialistas na matéria ou mediante organizações formadoras, como o INA ou a UniLEO. Esta medida é importante para que os militares consigam desempenhar eficazmente as suas funções, através do conhecimento teórico e prático que as tarefas que têm a desempenhar assim o exigem, sobretudo quando a NCP 27 for implementada no GeRFiP.

- A estrutura financeira da GNR deve ser munida de contabilistas certificados. A existência de contabilistas certificados na estrutura financeira da Guarda é uma mais-valia, por forma a que quem desempenha funções de chefia seja dotado das capacidades de planificar e coordenar a atividade contabilística da GNR. Neste âmbito, a GNR deve criar condições para garantir o acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados aos oficiais de Administração Militar.

Medidas de médio/longo prazo:

- **Especializar os militares de Administração Militar nas diversas áreas administrativas.** Esta medida foi proposta pelo Comandante do CARI e pelo Diretor do DRF, defendendo que os Cursos de promoção devem ser aproveitados para especializar os militares nas diversas áreas administrativas, sendo mais proveitoso para os mesmos e para a instituição do que estarem em constante rotação de funções e áreas, crítica essa feita pela entrevistada da PSP. Embora o Comandante do CARI e o Diretor do DRF se referissem apenas aos Cursos de promoção a Capitão e a Oficial Superior, é mais proveitoso se esta medida fosse alargada para os cursos de formação existentes nas classes de Guardas e Sargentos. Contudo, para ser possível implementar esta medida, é necessária uma reestruturação desses cursos, a definir pelos Órgãos Superiores de Comando responsáveis pela área da formação na instituição.

- **Realizar um projeto-piloto numa UCO, com vista à criação de um modelo de CG.** Esta medida é das mais importantes e a que exige uma maior atenção ao detalhe, pois é aqui que será definido um modelo de CG para a GNR. Inicialmente, à semelhança do que está a adotar o grupo de trabalho criado no Exército, é necessário reunir com os Comandantes da área operacional, de modo a identificar as atividades a mensurar, os indicadores de custo associados a cada atividade e a informação que é relevante disponibilizar pelo sistema de CG. A UCO a estudar deve ser um CTer, pois são estes que desempenham grande parte da atividade da GNR, sendo que para efeitos do projeto-piloto, será promovida uma transferência em massa dos custos dos vencimentos, por forma a serem imputados às atividades, pelo que será necessário que a estrutura de RH da Guarda forneça essa informação. O registo contabilístico das atividades deverá ocorrer numa classe 9, a qual se propõe a presente no ANEXO A. Por fim, quando o modelo de CG tiver sido criado e aprovado, e a NCP 27 estiver disponível no GeRFiP, deve ser elaborado um manual de procedimentos, à semelhança do que foi feito pela PSP, onde estão padronizadas as medidas que as UCO devem tomar para aplicar a CG, ficando a Repartição de Contabilidade de Gestão responsável pela melhoria e adaptação do sistema de CG às demais UCO, bem como por gerir as macroatividades, às quais as UCO vão imputar os custos das suas atividades, uma vez que este sistema funcionará a nível macro.

- **Colocar Oficiais de Administração Militar a Chefiar as SRLF's.** Esta medida foi defendida pelo Comandante do CARI, uma vez que os Oficiais de Administração Militar tiveram mais formação nas áreas administrativas do que os Oficiais das restantes armas e

serviços. Ademais, essa medida vai de encontro ao Despacho n.º 53/09-OG, tendo assim o âmbito legal igualmente a seu favor. Contudo, como também alerta o Comandante do CARI, esta medida só é possível de ser implementada quando existir um efetivo suficiente que possibilite colocar um Oficial de Administração Militar por SRLF, sem comprometer as atividades desenvolvidas no CARI.

Resumindo, só com o quadro orgânico do CARI preenchido com os Oficiais de Administração Militar conforme previsto, é que é possível dar avanço a esta medida. Como tal, os Órgãos Superiores de Comando da GNR devem estudar e definir os anos que pretendem demorar até ser possível implementar esta medida, de modo a identificar o número de Cadetes-Alunos de Administração Militar que devem ser formados, por ano, na Academia Militar.

ANEXOS

ANEXO A - PLANO DE CONTAS DA CLASSE 9 PROPOSTO PELO COMITÉ DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (2017)

O Comité de Normalização Contabilística Público (2017) propôs o seguinte plano de contas para a classe 9, a ser adotado pelas organizações públicas:

91 GASTOS E RENDIMENTOS REFLETIDOS

916 Gastos refletidos

9160 Transferências e subsídios concedidos

9161 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

9162 Fornecimentos e serviços externos

9163 Gastos com pessoal

9164 Gastos de depreciação e de amortização

9165 Perdas por imparidade

9166 Perdas por redução de justo valor

9167 Provisões do período

9168 Outros gastos e perdas

9169 Gastos e perdas por juros e outros encargos

917 Rendimentos refletidos

9170 Impostos, contribuições e taxas

9171 Vendas

9172 Prestação de serviços e concessões

9173 Variações nos inventários da produção

9174 Trabalhos para a própria entidade

9175 Transferências e subsídios correntes obtidos

9176 Reversões

9177 Ganhos por aumentos de justo valor

9178 Outros rendimentos e ganhos

9179 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

92 RECLASSIFICAÇÃO DOS GASTOS E DOS RENDIMENTOS

921 Gastos diretos

9211 Pessoal

9212 Matérias consumidas

- 9213 Gastos gerais de funcionamento
- 9214 Transferências e subsídios concedidos
- ...
- 9219 Outros
- 922 Gastos indiretos⁷⁹
 - 9221 Pessoal
 - 9222 Matérias consumidas
 - 9223 Gastos gerais de funcionamento
 - 9224 Transferências e subsídios concedidos
 - ...
 - 9229 Outros
- 923 Gastos não incorporados⁸⁰
 - 9231 Pessoal
 - 9232 Matérias consumidas
 - 9233 Gastos gerais de funcionamento
 - 9234 Transferências e subsídios concedidos ...
 - 9239 Outros
- 924 Gastos ambientais
 - 9241 Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação
 - 92411 Pessoal
 - 92412 Matérias consumidas
 - 92413 Gastos gerais de funcionamento
 - 92414 Transferências e subsídios concedidos
 - ...
 - 92419 Outros
 - 9242 Aquisição de matérias-primas e mão-de-obra
 - 92421 Pessoal
 - 92422 Matérias consumidas
 - 92423 Gastos gerais de funcionamento
 - 92424 Transferências e subsídios concedidos
 - ...

⁷⁹ Os gastos indiretos devem ser distribuídos de acordo com o previsto na NCP 27.

⁸⁰ Devem ser divulgados no Anexo, com a respetiva justificação da não incorporação destes gastos.

- 92429 Outros
- 9243 Responsabilidade social e ambiental
- ...
- 92433 Gastos gerais de funcionamento
- 92434 Transferências e subsídios concedidos
- ...
- 92439 Outros
- 9244 Créditos gerados com redução de gases de efeito de estufa
- 92441 Pessoal
- 92442 Matérias consumidas
- 92443 Gastos gerais de funcionamento
- 92444 Transferências e subsídios concedidos
- ...
- 92449 Outros
- ...
- 925 Rendimentos diretos
 - 9251 Impostos e taxas
 - 9252 Venda de bens e serviços
 - 9253 Transferências e subsídios obtidos
 - ...
 - 9259 Outros
- 926 Rendimentos gerais
 - 9261 Impostos e taxas
 - ...
 - 9263 Transferências e subsídios obtidos
 - ...
 - 9269 Outros
- 927 Rendimentos ambientais
 - 9271 Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação
 - 92711 Impostos e taxas
 - ...
 - 92713 Transferências e subsídios obtidos
 - ...

92719 Outros

9272 Aquisição de matérias-primas e mão-de-obra

92721 Impostos e taxas

...

92723 Transferências e subsídios obtidos

...

92729 Outros

9273 Responsabilidade social e ambiental

92731 Impostos e taxas

...

92733 Transferências e subsídios obtidos

...

92739 Outros

9274 Créditos gerados com redução de gases de efeito de estufa

92741 Impostos e taxas

...

92743 Transferências e subsídios obtidos

...

92749 Outros

93 CLASSIFICAÇÃO ORGÂNICA

93XX Departamento, Serviço, Gabinete, Direção...

...

94 CUSTOS POR ATIVIDADES

94XX Atividade/Função YY

...

95 CUSTO DE PRODUÇÃO DE ATIVOS FIXOS

95XX Ativo Fixo A

...

96 CUSTO DE PRODUTOS

96XX Produto X

...

97 CUSTO DE SERVIÇOS

97XX Serviço Y

...

98 RESULTADOS

981 Produtos

981XX Produto PXX

982 Serviços

982XX Serviço SXX

986 Gastos não incorporados

9861 Gastos operacionais

9862 Transferências e subsídios concedidos

9863 Gastos ambientais

9864 Gastos administrativos

9865 Gastos financeiros

...

9869 Outros gastos

987 Rendimentos gerais

9871 Impostos e taxas

9872 Transferências e subsídios obtidos

9873 Rendimentos ambientais

...

9875 Rendimentos financeiros

...

9879 Outros rendimentos