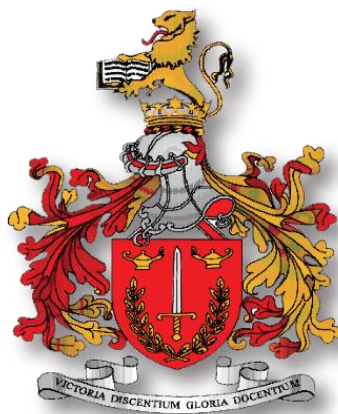


INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS POLICIAIS E SEGURANÇA INTERNA



**A MONITORIZAÇÃO DE CONSUMOS NA PSP
A SUA IMPORTÂNCIA NA GESTÃO INSTITUCIONAL**

Estudo de Caso

**Trabalho Individual Final
5.º Curso de Comando e Direção Policial**

Autor: PEDRO JOSÉ CAVALEIRO DE ALMEIDA, Comissário, M/149202

Lisboa, 27 de fevereiro de 2023



RESUMO

A Administração Pública, dentro da uma política de gestão de recursos e dos custos associados, tem procurado desenvolver métodos que permitam essa mesma gestão, e por conseguinte, também a Polícia de Segurança Pública, como parte integrante da administração central do estado, a qual se encontra atenta a esta nova realidade, cada vez mais importante na atividade de uma qualquer organização, quer seja pública ou privada, vise ou não o lucro. Assim, foi intento do presente trabalho, de forma geral, identificar e compreender o sistema de monitorização e controlo de custos definido para a Administração Pública, e de forma específica o sistema instituído na PSP, no âmbito do designado controlo de gestão, procurando, neste caso, distinguir a denominada monitorização de consumos, na sua vertente custos, e na sua vertente consumos efetivos, e qual a sua realidade atual, as suas vantagens e as suas vicissitudes, e promover em perspetiva, para o futuro, uma maior discussão sobre a tarefa de monitorização e controlo dos recursos financeiros e da gestão de recursos materiais, numa visão abrangente e baseada em evidências, aquando da tomada de decisão na gestão das atividades operacionais e administrativas e na aquisição de bens e serviços, para otimização dos referidos recursos, numa visão macro e micro de eficiência e eficácia, almejando o alcance dos objetivos pretendidos, com o menor gasto possível, considerando que estes são, e sempre serão, limitados, direcionando as melhores políticas de gestão.

Palavras-chave: monitorização; controlo de gestão; custos; contabilidade; indicadores de consumo

ABSTRACT

The Public Administration, within a policy of resource management and associated costs, has sought to develop methods that allow this management, and therefore, also the Public Security Police, as part of the central administration of the state, which is aware of this new reality, increasingly important in the activity of any organization, whether public or private, profit or not. Thus, it was the intent of this work, in general, to identify and understand the monitoring and cost control system defined for the Public Administration, and specifically the system established in the PSP, under the so-called management control, trying, in this case, to distinguish the consumption monitoring, in its cost side, and in its effective consumption side, and what is its current reality, its advantages and its vicissitudes, and to promote in perspective, for the future, a greater discussion about the task of monitoring and control of financial resources and management of material resources, in a comprehensive and evidence-based view, when making decisions on the management of operational and administrative activities and the acquisition of goods and services, to optimize these resources, in a macro and micro vision of efficiency and effectiveness, aiming to achieve the desired objectives, with the lowest possible expenditure, considering that these are, and always will be, limited, directing the best management policies.

Keywords: monitoring; management control; costs; accounting; consumption indicators

INTRODUÇÃO

1. Enquadramento Temático

A Administração Pública em Portugal tem procurado, muitas vezes pressionada por fatores culturais, sociais, organizacionais, sejam estes nacionais ou internacionais, atingir maiores níveis de eficiência, tanto nos processos de trabalho, como na gestão dos seus recursos, sejam estes humanos, materiais ou financeiros.

Não importa distinguir e diferenciar ou atribuir níveis de importância a cada um dos recursos, contudo, é sabido que, para garantir a entrada e permanência de recursos humanos é exigido o pagamento de vencimentos e abonos, e para a aquisição de bens e serviços é necessário dispor de receita/capital suficiente para o efeito.

Neste sentido, e percebendo que todos os mencionados recursos são obrigatórios e necessários para a implementação de qualquer processo de trabalho e alcançar os objetivos definidos pela organização, quer seja pública ou privada, será dado o indispensável destaque aos recursos financeiros, bem como, aos recursos materiais, na sua vertente de gestão.

Podemos afirmar que a Administração Pública tem sofrido várias transformações, sobretudo porque nos encontramos na era do *New Public Management* e do *Accountability*. A Administração Pública, como parte integrante da estrutura do poder político, e estando cada vez mais próxima do cidadão, sente por isso a pressão social para a transparência dos atos de gestão, experienciando-a de modo direto e permanente (Santos, 2017).

A Polícia de Segurança Pública (PSP) é, nos termos da sua Lei Orgânica, uma força de segurança, uniformizada e armada, com natureza de serviço público e dotada de autonomia administrativa, dependendo do membro do Governo responsável pela área da administração interna e a sua organização é única para todo o território nacional, e portanto, sendo um organismo integrante da Administração Central do Estado obriga-se, legalmente, ao cumprimento de normativos de organização, de planeamento, de gestão e de controlo e monitorização das suas atividades e dos seus recursos.

A mudança de paradigmas de atuação, ocorridos nas últimas décadas, resultantes de pressões de natureza económica, financeira e social, num cenário de constante globalização e de complexidade das organizações, levaram a Administração Pública (AP) a questionar e a repensar a sua estrutura e o sistema contabilístico, tendo em vista o incremento na qualidade dos serviços prestados, a par com a procura do menor dispêndio de recursos, a crescente preocupação por parte do cidadão em obter informação sobre a forma como os

dinheiros públicos são geridos e o cumprimento do princípio de *accountability* (Lourenço, 2020).

Assim, pelo que se depreende do acima exposto, o tema do presente trabalho é o enquadramento da monitorização de consumos, nas suas duas vertentes associadas (custos e consumos reais quantificáveis), e o seu controlo periódico e continuado, de forma geral, na Administração Pública, e de forma específica, o caso da PSP, realçando os conceitos de contabilidade de gestão ou analítica e controlo de gestão.

No mesmo sentido, e relevando a gestão de recursos materiais, abordaremos conceitos como a Gestão de *Stocks* e a monitorização de consumos energéticos, e a sua importância para a Administração Pública em geral, e para a PSP em particular.

2. Objetivos da Investigação

Delimitada a questão da investigação, estabelece-se de seguida a formulação do objetivo geral e principal do trabalho:

De forma geral, identificar, reconhecer e compreender o sistema de monitorização e controlo de custos definido para a Administração Pública, e de forma específica, o sistema instituído na PSP, procurando distinguir a designada monitorização de consumos, na sua vertente custos, e na sua vertente consumos efetivos/reais, e qual a sua realidade atual de ação.

Formulado o objetivo geral, torna-se ainda necessário estabelecer uma maior precisão e restringir as linhas orientadoras da investigação, destacando e evidenciando os seguintes objetivos específicos:

- i. Reconhecer e identificar quais as vantagens, limitações e vicissitudes dos sistemas de controlo de gestão.
- ii. Atribuir e destacar a grande relevância do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, de forma genérica, e da importância da contabilidade de gestão, de forma particular.
- iii. Identificar os Sistemas/Métodos de Custeio existentes e perfeitamente consolidados, aplicáveis aos setores público e privado, realçando aquele que melhor se adequa à Administração Pública.
- iv. Dar a conhecer e compreender as formas de monitorização do consumo de bens não duradouros ou não inventariáveis (consumíveis), e a gestão de *stocks*, na PSP na atualidade.

- v. Dar a conhecer e compreender as formas de monitorização do consumo de recursos de utilização corrente, designadamente, os recursos energéticos, na PSP na atualidade.
- vi. Identificar as Ferramentas Digitais em uso para o registo de custos e consumos e avaliar da sua pertinência, capacidade e atualidade, dando destaque ao PESI II, em curso na PSP.
- vii. Promover, em perspetiva, e para o futuro, uma maior discussão e atenção a ser dada à tarefa de monitorização e controlo dos custos, ou seja, dos recursos financeiros, e da gestão de recursos materiais.

3. Justificação do Tema e Pertinência

Atendendo a que, geralmente, em abordagens e estudos académicos inseridos na temática apresentada é referida a necessidade cada vez maior, da Administração Pública, de gerir os recursos públicos de uma forma rigorosa e transparente, associada à obrigatoriedade de o fazer de uma forma eficiente, eficaz e económica, e que esta tem dinamizado um conjunto de procedimentos para a utilização de mecanismos que permitam apoiar e simultaneamente avaliar essa mesma gestão (Teixeira, 2009), o tema em estudo parece-nos de ordem atual e de destacada relevância.

Considerando que, os gestores públicos necessitam de ferramentas que permitam valorizar o emprego dos recursos de que dispõem, bem como, detetar possíveis ineficiências e adotar as medidas adequadas para as corrigir (Teixeira, 2009), também os dirigentes máximos da PSP, dentro da sua esfera de gestão, deverão atender e valorizar a necessidade de existência de instrumentos de monitorização e controlo de custos e de consumos, pelo que, a presente pesquisa, apesar de apresentar algumas limitações, designadamente, pelo tempo não abundar e pelos limites impostos em termos de dimensão, tendo que ser limitada a pormenorização dos métodos e processos de controlo implementados na PSP, se mostra pertinente e aglutinada de importância e interesse, podendo ser retirado algum benefício e proveito direto ou indireto, notando que, esta é uma temática estratégica para a instituição, à qual não pode ser alheia, nem sequer abstrair-se da mesma.

De entre os diversos trabalhos académicos publicados, ao nível institucional, salvo algum lapso de pesquisa, que se garante quase inexistente, a abordagem desta problemática é praticamente ausente, não se tendo vislumbrado estudos prévios consolidados.

É ainda intento, deste trabalho, despertar e estimular a instituição para a extrema importância da consolidação da informação de controlo de gestão, de forma perfeitamente

definida e de modo bastante claro, nomeadamente, da informação de custos, no âmbito da contabilidade analítica ou de gestão, e de consumos, na perspetiva de gestão de *stocks* e de consumíveis, bem como, de recursos energéticos, baseada em instrumentos digitais recentes, no âmbito das Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC).

Por outro lado, poderá a escolha do tema considerar-se inovadora, pois a abordagem da monitorização dos consumos reais, nas suas mais variadas vertentes, desde os consumos energéticos correntes, os denominados consumos intermédios, os consumos de artigos designados de consumíveis (material técnico-policial), o consumo de papel de impressão, de consumíveis de informática, de artigos de economato e escritório, bem como, de todos os bens que tenham subjacente uma utilização e consumo constantes e correntes, ao nível de todas as Unidades Policiais, nunca foi alvo de estudo em qualquer trabalho académico do ensino superior policial.

4. Estado de Arte

Capítulo I – A Administração Pública e a Monitorização e Controlo de Custos

1.1 Conceitos de Monitorização e Controlo de Custos

A monitorização, em termos mais gerais, consiste na observação do seguimento/acompanhamento de um ou mais parâmetros para detetar eventuais anomalias. Monitorizar é acompanhar algo, ou alguma coisa, para consideração, analisando as informações fornecidas por instrumentos técnicos ou por sistemas teóricos e lógicos.

A monitorização recorre a dados para acompanhar o progresso de atividades, sendo que, a avaliação é uma revisão sistemática e objetiva da relevância, eficácia, eficiência e impacto das atividades, à luz dos objetivos específicos determinados no âmbito do planeamento de um dado programa. No mesmo sentido, controlar é uma das funções que compõem o processo administrativo em face da necessidade de apurar os erros e repará-los, para evitar, assim, a sua repetição (Cruz, 2012; Soares, 2010, in Oliveira, 2021).

A existência de mecanismos que contabilizam e controlam bens, dívidas e património remontam às civilizações antigas como a Babilónica e a Suméria (Mota, 2018, in Oliveira, 2021).

Nas sociedades atuais, contemporâneas, a monitorização e controlo de custos, bem como, do controlo dos recursos materiais é uma prática habitual e transversal às instituições, públicas ou privadas, e ao setor empresarial, tendo, como será evidente, múltiplos níveis de exigência e atenção, consoante as políticas instituídas, sendo certo que, terá intrínseco um conjunto de vantagens, entre as quais possibilitar um rendimento e *performance* aceitáveis.

Cruz (2009) e Caldeira (2009) apontam como benefícios da monitorização da *performance*, a possibilidade de identificação das causas de desvios, a identificação de constrangimentos futuros, na medida em que se ganha sensibilidade no negócio, permitindo perspetivar com maior evidência desvios futuros e definir medidas preventivas; aumento da responsabilização, permitindo uma gestão mais eficaz; reforço da imagem interna, pois transmite elevada maturidade organizacional, que utiliza processos modernos e profissionais para gestão do negócio, e ainda melhoria da prestação de contas junto dos *stakeholders* (Bica, 2012), ou seja, junto de todos aqueles que têm interesse na gestão da organização ou de projetos.

Desta forma, os organismos públicos depararam-se com a necessidade de implementar adequados sistemas de contabilidade de custos com vista à determinação dos custos das funções e dos bens e serviços, à justificação das tarifas e preços, bem como, para obtenção de informação fiável para a tomada de decisões por parte dos gestores (Salgueiro da Costa & Costa Carvalho, 2006).

1.2 O SNC-AP e a Contabilidade de Gestão na Administração Pública

Os cidadãos poderão tornar-se reféns de uma democracia tirana, se não forem devidamente informados. De facto, os governos devem ser capazes de prestar contas, de dar a informação e contribuir desta forma para a *accountability*. Este processo tem cada vez mais importância nas democracias modernas, porque há cada vez menos tolerância para os comportamentos de corrupção e/ou suborno no âmbito da administração pública. A prestação de contas, a gestão responsável dos recursos públicos, a transparência e a responsabilidade pela tomada de decisões por parte dos decisores políticos transmitem maior confiança aos seus cidadãos. Muitas têm sido as iniciativas aos níveis nacionais e internacionais dos organismos públicos que procuram melhorar a *accountability* e a transparência das administrações públicas (Santos, 2017).

Em Portugal, a crescente necessidade do rigor e transparência na aplicação dos dinheiros públicos e a responsabilização na sua administração, reforçou a importância da contabilidade nos organismos públicos. Hoje, a contabilidade que, tradicionalmente tinha como finalidade executar, liquidar e controlar o orçamento, tem, segundo Carvalho (2000), objetivos de eficiência, eficácia e economia. Ou seja, para além de controlar o cumprimento da legalidade, deve também ser um sistema de informação que permita a análise e avaliação das decisões tomadas e apoie as decisões futuras (Teixeira, 2009).

A contabilidade pública em Portugal tem sofrido diversas mudanças, encontrando-se em desenvolvimento por diversas razões: a globalização, a internacionalização, a harmonização e normalização contabilística (Santos, 2017).

Na esfera pública, o conceito de *accountability* está relacionado com os conceitos de responsabilização pela gestão dos recursos públicos e tomada de decisões, prestação de contas e transparência (Gonçalves, 2011; Oliveira, 2012, in Santos, 2017).

Importa ainda reforçar que a Administração Pública tem sofrido várias transformações, nas últimas décadas, sobretudo porque nos encontramos na era do *New Public Management* (nova gestão pública), e por isso importa esclarecer o conceito, podendo este ser definido como uma perspetiva ideológica que tem como objetivo melhorar o desempenho organizacional. As novas reformas da gestão pública colocam ênfase na necessidade de tornar as organizações públicas semelhantes a empresas. As organizações públicas tornaram-se entidades concorrentes com o sector privado, daí a necessidade de uma gestão. Na década de 90 sucedeu um processo de reforma da Administração Pública, com o propósito de alterar o sistema português de contabilidade pública em vigor, procurando aproximá-lo ao sistema de contabilidade utilizado pelo setor privado (Santos, 2017). Nesta reforma foram publicados diversos diplomas legais, tendo o seu início com a publicação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabelece as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis à administração financeira do Estado (Santos, 2017).

Em 1997, com o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Com a aprovação deste normativo, adequado para uma Administração Pública moderna, pretendia-se aumentar a quantidade e qualidade da informação contabilística, permitir a comparabilidade e a consolidação das contas públicas ao harmonizar os sistemas contabilísticos, integrar a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, pelo método digráfico (Caiado et al., 2017, in Santos, 2017). Mais de uma década passada, foi possível concluir que, o POCP, baseado mais em regras do que em princípios, se encontrava desatualizado, fragmentado e inconsistente, ainda que tenha colmatado lacunas existentes na contabilidade pública, e obrigando à implementação de um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica (Teixeira, 2016, in Santos, 2017). Perante esta constatação surge a necessidade de mudança, conduzindo à conceção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) (Gonçalves, 2016, in Santos, 2017).

Assim sendo, o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas), procura, entre outras finalidades, uniformizar os procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas, passando a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, tendo já sido alterado pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio. O seu artigo 3.º (Âmbito), n.º 1, diz-nos que: “O SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsector da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas, sem prejuízo do disposto no n.º 3 do presente artigo.”. O artigo 4.º, n.º 1, refere que: “O SNC-AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de contabilidade de gestão.”. Os n.ºs seguintes identificam os objetivos de cada um deles: “2 - A contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental.”; “3 - A contabilidade financeira, que tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, doravante designadas por IPSAS, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade.”; “4 - 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 complexidade das organizações torna a Contabilidade de Gestão num instrumento necessário de «informação para o planeamento das atividades, organização, controlo de operações» (Mortal, 2007, p. 9, in Lourenço, 2020) e para apoio à tomada de decisão por parte dos gestores. Por outro lado, a escassez dos recursos obriga a uma gestão eficiente para as organizações resistirem a um ambiente de incerteza, complexo e hostil (Mortal, 2007, in Lourenço, 2020).

No caso da Administração Pública portuguesa, surge com o SNC-AP a Norma de Contabilidade Pública n.º 27. O SNC-AP inclui, em anexo e como parte integrante, a norma de contabilidade pública n.º 27, a qual incide sobre a contabilidade de gestão. O objetivo desta norma é o de “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NCP 27, ponto 1) (Santos, 2017). A NCP 27 prevê a utilização de um dos seguintes sistemas de custeio: sistema de custeio total, sistema de custeio variável, sistema de custeio direto, sistema de custeio racional e custo padrão, os quais já são utilizados na contabilidade de gestão do setor empresarial (Santos, 2017).

Diz-nos a NCP 27 (Contabilidade de Gestão), no seu Ponto 1, n.º 1, que: “O objetivo desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação.”. O n.º 3 identifica os objetivos pretendidos com a Norma, importando realçar aquele que consideramos mais relevante: “Compreender como a contabilidade de gestão pode ser usada para apoiar os processos internos da gestão pública (vertente interna) e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (vertente externa);”.

Capítulo II – A Monitorização de Custos e Consumos na PSP

2.1 A Contabilidade de Gestão na PSP

A Contabilidade de Gestão, conforme definida na NCP 27, do SNC-AP, ainda não se encontra perfeitamente definida e implementada na PSP, se olharmos ao conteúdo normativo, contudo, já se encontram instalados alguns métodos e ferramentas de monitorização e controlo, na sua maioria com indicadores de custos, muitas vezes designados de indicadores de consumo.

Ainda assim, com estas ferramentas de monitorização, que se baseiam na utilização dos designados *Dashboards*, a PSP é capaz de apresentar um conjunto de relatórios periódicos de análise estatística, e de sínteses de dados, também periódicos, conforme definido superiormente, que apresentam diversos indicadores de consumo, essencialmente, na vertente custos, os quais têm como intuito dar a conhecer, às diversas estruturas de comando, e de gestão, a nível nacional, quer sejam a Direção de topo da instituição, quer sejam os Comandantes das diversas Unidades Policiais, as despesas realizadas, mediante o pagamento da faturação, aos respetivos fornecedores, conforme registo de pagamentos constantes na Base de Dados denominada GeRFiP.

Esta monitorização contínua possui diversas vantagens, que serão identificadas posteriormente, no presente trabalho, contudo, também possuem algumas vicissitudes, designadamente, a inexactidão na atribuição das despesas aos centros de custo respetivos. Independentemente do grau de objetividade, qualidade e veracidade da informação tratada, a qual, para apresentação, é sempre sujeita a um processo de validação e confirmação, podemos afirmar, sem qualquer margem para dúvidas, que a Contabilidade de Gestão é um instrumento de informação para os gestores e decisores empresariais, tanto quanto para os gestores e decisores públicos. Em todo o caso, a informação é a matéria-prima para a

decisão, sendo claro que, a boa informação prepara os gestores para as melhores decisões operacionais e estratégicas, contribuindo para que as empresas, bem como, para que os organismos públicos e privados, possam atingir os seus objetivos, com a maior racionalidade possível, e com a gestão mais eficiente, dentro, é claro, de um conjunto de limitações e restrições, às quais muitas vezes são alheios, e que não podem influenciar, onde se insere, naturalmente, a PSP, ao passo que, a informação errada ou insuficiente é uma porta aberta para o insucesso e, por vezes, para o desastre, pois as decisões poderão ser tomadas sem a necessária sustentação e fundamentação, levando, por vezes, a maus investimentos, ou a desperdícios desnecessários.

Será certo que, a implementação da Contabilidade de Gestão na PSP iria exigir um trabalho prévio de levantamento de eventuais necessidades de informação e das atividades que importariam ser monitorizadas, e uma avaliação clara da rentabilidade expectável em resultado do incremento de tempo e de recursos despendidos na tarefa de monitorização e controlo, e análise da relação custo/benefício, importando ressaltar que, para melhorar e aprimorar esta capacidade é necessário um investimento tecnológico, designadamente, em termos de ferramentas e repositórios digitais de informação.

Conforme já anteriormente referido, não importa descrever toda a NCP 27, mas sim destacar alguns tópicos considerados essenciais. O ponto 21 da norma refere que o Sistema ABC (activity-based costing) é o mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades, em que os gastos indiretos constituem grande parte dos serviços (Santos, 2017). Nos termos do ponto 19, “o sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades) caracteriza -se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas para satisfazer as necessidades dos cidadãos/clientes. Ou seja, o pressuposto básico é que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (como acontece nos sistemas tradicionais)”. Conforme o ponto 21, “o crescente aumento dos gastos indiretos nos serviços, especialmente pelo aumento de complexidade das atividades ou serviços envolvidos, conduziram à necessidade de aperfeiçoar a forma de imputação desses gastos, revelando-se o sistema ABC mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades.”. Segundo a norma, uma das vantagens do sistema ABC é que ele minimiza distorções no cálculo do custo por objeto de custo resultante de afetações arbitrárias dos gastos indiretos. Ao obter o custo por atividades é possível apurar os custos por bens e serviços de forma mais rigorosa. O Ponto 26 aponta algumas das razões para escolher o sistema ABC: “(a) Orienta a atenção dos dirigentes e

gestores públicos para a gestão das atividades, principalmente para aquelas que acrescentam valor ao cidadão/utente, facilitando a realização de objetivos e a melhoria da sua produtividade; (b) Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade pois facilita a fixação de objetivos no sentido de: (i) Eliminar desperdícios, através da eliminação das atividades que não acrescentam valor; (ii) Melhorar a tomada de decisão, identificando as causas do consumo de recursos; (iii) Melhorar a análise das despesas de estrutura; (iv) Orientar a atenção da gestão para as atividades que geram custos; (v) Realizar *benchmarking* com outras entidades do mesmo setor de atividade, comparando os custos unitários dos indutores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas.”.

O texto da NCP 27 tem subjacente uma conceção de Contabilidade de Gestão bastante ampla e abrangente, que vai além do estrito âmbito do cálculo de custos. Além de contemplar a gestão de custos ambientais, preconiza que “a contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes” (parágrafo 6 da NCP 27) (Santos, 2017).

2.2 A Gestão de Consumos Efetivos e *Stocks* (Bens Consumíveis)

Para Carvalho et al. (2010), os *Stocks* são uma componente deveras importante na gestão de qualquer empresa, tanto pela imobilização de capital como pela ocorrência de outros custos (Afonso, 2012), bem como, no nosso entendimento, também para os organismos públicos.

Segundo Carvalho et al (2010) a política de gestão de *stocks* deve responder a duas questões primordiais: “Quando encomendar?” e “Quanto encomendar?” (Afonso, 2012). Estas questões são bastante relevantes para se conseguir atingir a minimização dos custos e a satisfação dos colaboradores, procurando responder às necessidades, na justa medida, evitando a deterioração de bens armazenados, pelo que, importa estabelecer o melhor método de controlo de consumos, procurando saber, a qualquer momento, as existências reais de bens, independentemente da sua natureza, que, no caso da PSP, poderão passar por material técnico-policial consumível, material de escritório/economato ou bens para consumo pessoal, em bares ou para preparação de refeições, no caso das messes com gestão institucional, permitindo, conhecer e identificar perfis de consumo, e facilitar a elaboração de Planos de Necessidades, com fundamento e sustentação em evidências de consumo.

Esta revisão contínua serve para que, quando os níveis de *stock* atinjam uma quantidade pré-definida (ponto de encomenda), seja lançada uma nova encomenda ao fornecedor (Afonso, 2012), situação que, no caso de organismos públicos, como a PSP, possui regras próprias, atendendo a que, os procedimentos para as aquisições de bens são centralizados, salvo eventuais exceções previstas, seguindo as regras instituídas, designadamente, as constantes do Código dos Contratos Públicos (Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro). Neste sentido, para conseguir uma definição objetiva do nível de serviço deverão ser tidas em conta decisões estratégicas da instituição policial, facto que deverá ter por base uma projeção, fundamentada, da atividade operacional e de apoio administrativo, de forma a garantir as encomendas anuais centralizadas com o máximo rigor possível, para atender às necessidades e procurar combater a rutura de *stocks*, devendo definir-se, sempre, um *stock* de segurança, que depende do nível de serviço definido, assim como da variabilidade da procura, mas que pode ser estabelecido de forma mais precisa, caso o controlo de consumos seja objetivo, real e factual.

Assim, o controlo, acompanhamento e registo dos bens que entram em *stock* (entradas) e o seu consumo (saídas) deve ser o mais rigoroso e objetivo possível, de modo que, aquando do estabelecimento dos Planos de Necessidades Anuais, que servem de base para as encomendas a realizar aos fornecedores contratualizados, haja rigor e objetividade, evitando considerar bens desnecessários, ou em quantidades desajustadas face às necessidades reais, e assim poder levar ao desperdício, ou à deterioração, quando fica armazenado bastante tempo, podendo perder as qualidades e características iniciais, e deste modo ter que ser descartado.

Assim, é de extrema importância que a instituição disponha das necessárias ferramentas digitais de registo consolidadas, para todos os bens consumidos, de natureza não duradora, e que possibilitem a extração de dados, para permitir análises estatísticas e realização de eventuais relatórios de consumo, rigorosos, conforme existem relativamente a custos efetivados na aquisição de bens e de serviços, por parte do Gabinete de Planeamento e Controlo Logístico e Financeiro da Direção Nacional da PSP.

2.3 A Monitorização de Consumos nas vertentes Custos e Consumos efetivos

2.3.1 O papel do Departamento de Gestão Financeira (DGF)

O Departamento de Gestão Financeira foi criado e integrado na estrutura nuclear da Direção Nacional da PSP, conforme definido no artigo 1.º, n.º 1, da Portaria n.º 383/2008, de 29 de maio: “A Direção Nacional da Polícia de Segurança Pública (DNPSPP) estrutura - se nas seguintes unidades nucleares: ... n) Departamento de Gestão Financeira (DGF).”.

O artigo 14.º (Departamento de Gestão Financeira), do mesmo diploma legal, define as competências deste Departamento, referindo que, entre elas, compete ao DGF: a) Assegurar a gestão orçamental da PSP elaborando as propostas de orçamento e acompanhando a respetiva execução; ... c) Elaborar os instrumentos necessários ao acompanhamento da gestão orçamental e à prestação de contas junto das entidades competentes de acordo com as regras da contabilidade pública; ... g) Processar, liquidar e pagar as despesas autorizadas e assegurar a arrecadação de receitas da PSP, organizando e mantendo atualizada a respetiva informação contabilística; h) Elaborar a conta de gerência da PSP; j) Definir práticas uniformes de gestão financeira e sistemas de avaliação prévia e sucessiva da despesa; l) Elaborar estudos e fazer recomendações para a racionalização e otimização dos recursos financeiros disponíveis;

Neste sentido, o DGF procura, com o auxílio das Bases de Dados criadas para o efeito, designadamente, com o GeRFiP (Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado) e o SIREC (Sistema Integrado de Receita), dar resposta às necessidades de gestão contabilística, conforme estipulado pelo SNC-AP, já anteriormente explanado, nomeadamente, na contabilidade orçamental e contabilidade financeira, deixando, ainda de lado, a designada contabilidade analítica ou de gestão, conforme a NCP 27 (Contabilidade de Gestão), porquanto, segundo o Sr. Diretor do Departamento, tal ainda é bastante insipiente na Administração Pública, exigindo, para implementação total e rigorosa na PSP, um trabalho prévio atento, cuidado e refletido, afirmando que, na linha do previsto na norma, tem tido a sua melhor operacionalização, na PSP, no trabalho desenvolvido pelo GPC.

A página de entrada da Plataforma GeRFiP diz-nos que, esta permite a qualquer serviço, independentemente da sua dimensão, regime de autonomia, setor de atividade ou localização geográfica, dispor de uma solução de suporte à gestão orçamental, financeira, patrimonial e logística, tendo por base o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), claro está, na Administração Pública. A gestão e acompanhamento do seu funcionamento é da responsabilidade da eSPap - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.

A PSP adotou, a partir de janeiro de 2018, ao novo paradigma de contabilidade pública, ou seja, a transição do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) para o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).

O GERFIP 3.1 - SNC-AP - Transição e *Reporting* tem como principais valências e características o registo contabilístico de todas as transações/operações orçamentais e

financeiras; a adaptação e a aplicação gradual do SNC-AP, fazendo a convergência entre as contas do SNC-AP com as contas POCP; e assegurar ao nível do ciclo da execução da despesa e da receita: o cumprimento das exigências legais e a obtenção de informação financeira e orçamental; o reporte em simultâneo em POCP e SNC -AP; as ligações com os sistemas centrais atuais (comunicação com o S3CP - Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas; diálogo e interação comunicacional com o Sistema de Informação de Gestão Orçamental (SIGO)). Em síntese o GERFIP 3.1 responde às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro (nos termos previstos nos artigos 62.º a 76.º da Lei de Enquadramento Orçamental) e permite a convergência de Contas POCP/SNC-AP, conforme estipulado no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro e na Norma Técnica n.º 1/2017 da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UniLEO).

2.3.2 O papel do Gabinete de Planeamento e Controlo Logístico e Financeiro (GPC)

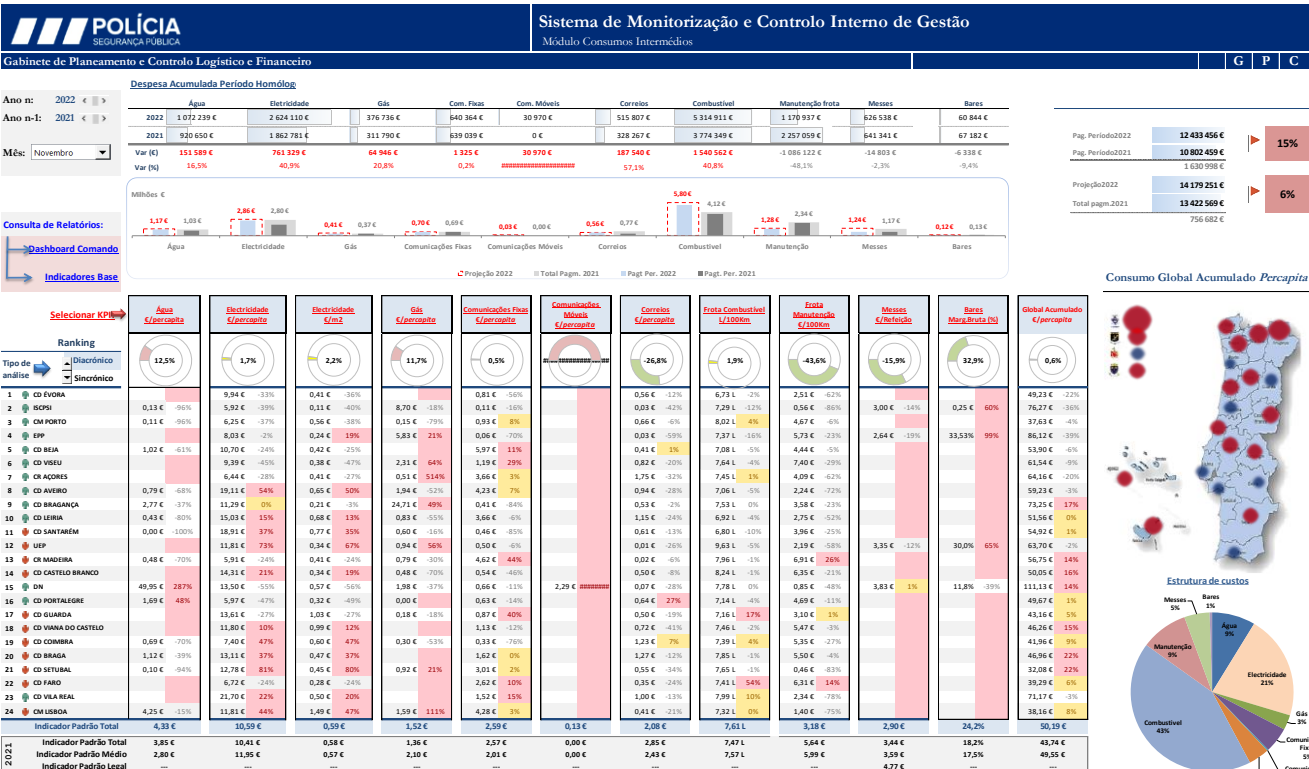
O Gabinete de Planeamento e Controlo Logístico e Financeiro foi criado pelo Despacho n.º 5827/2012, o qual adita o artigo 46.º, que o passa a contemplar, ao Despacho n.º 19935/2008, de 17 de julho, alterado e republicado pelo Despacho n.º 11714/2010, de 23 de junho, referindo o seu n.º 1 que: “Ao GPC compete: a) Colaborar na verificação da legalidade dos procedimentos em matéria de contratação pública de bens e serviços e de gestão financeira dos departamentos da Unidade Orgânica de Logística e Finanças e das unidades da PSP, sem prejuízo das competências próprias da inspeção; b) Realizar estudos de econometria que possibilitem introduzir critérios de racionalidade económico-financeira nas atividades operativas, de suporte e de bem-estar, essencialmente numa lógica de custo-benefício, quando adequado; c) Colaborar na elaboração do orçamento anual da PSP, bem como no acompanhamento da sua execução aos diferentes níveis dos centros de atividade; d) Colaborar no planeamento das aquisições de bens e serviços para a PSP e na execução física e financeira do mesmo; e) Acompanhar de forma sistemática a evolução dos indicadores de desempenho na área da Unidade Orgânica de Logística e Finanças pelos diferentes centros de atividade; f) Assegurar a gestão e acompanhamento financeiro dos projetos cofinanciados que lhe forem atribuídos.”. O Gabinete de Planeamento e Controlo Logístico e Financeiro (GPC), encontra-se sob a direta dependência do diretor nacional-adjunto para a Unidade Orgânica de Logística e Finanças. O GPC compreende um Núcleo de Planeamento e de Controlo de Gestão.

Atendendo às competências consideradas legalmente, e considerando a necessidade de ultrapassar algumas disfuncionalidades em zonas de fronteira nas áreas nevrálgicas de logística e de finanças, bem como, pela necessidade de um rigoroso controlo sobre as despesas públicas que urge assegurar, o GPC procedeu à criação, de forma faseada, de um conjunto de procedimentos e métodos de controlo da despesa inerente a diversas atividades que pressupõem, obrigatoriamente, custos e consumos associados, tendo o seu início com o Despacho n.º 06/GDN/2013, aprovado em 11 de fevereiro de 2013, e publicado na Ordem de Serviço da Direção Nacional n.º 08 - I Parte B, de 14 de fevereiro de 2013, o qual determina que o GPC: a. Elabore trimestralmente um relatório que expresse os resultados provenientes da monitorização dos encargos financeiros apresentados pelas Unidades Policiais, quer numa perspetiva sincrónica (inter-Unidades Policiais) quer diacrónica (intra-organismo), no sentido de ser possível avaliar os seus desempenhos, através da construção de indicadores padrão de eficiência que incidirão sobre as despesa que assumem maior expressão no quadro orçamental da PSP, uma vez que são estas que potenciarão poupanças consideráveis para a Instituição; b. Tenha em conta que os indicadores a integrarem a análise e avaliação sejam os constantes na tabela anexa, sem prejuízo de outros, sempre que se afigure como adequada a sua utilização; c. Proceda à difusão do relatório por todas as Unidades.

Para este efeito foi desenvolvido um *Dashboard*, no qual é carregada a informação necessária e indispensável, extraída de Bases de Dados, ou fornecida em modelo próprios, em Excel, pelas Unidades Policiais, do qual são extraídos diversos indicadores de custo e consumo, permitindo a elaboração do Relatório de Consumos Intermédios (RCI) (Trimestral).

Figura 1

Dashboard dos Consumos Intermédios (Dashboard Geral/Global)

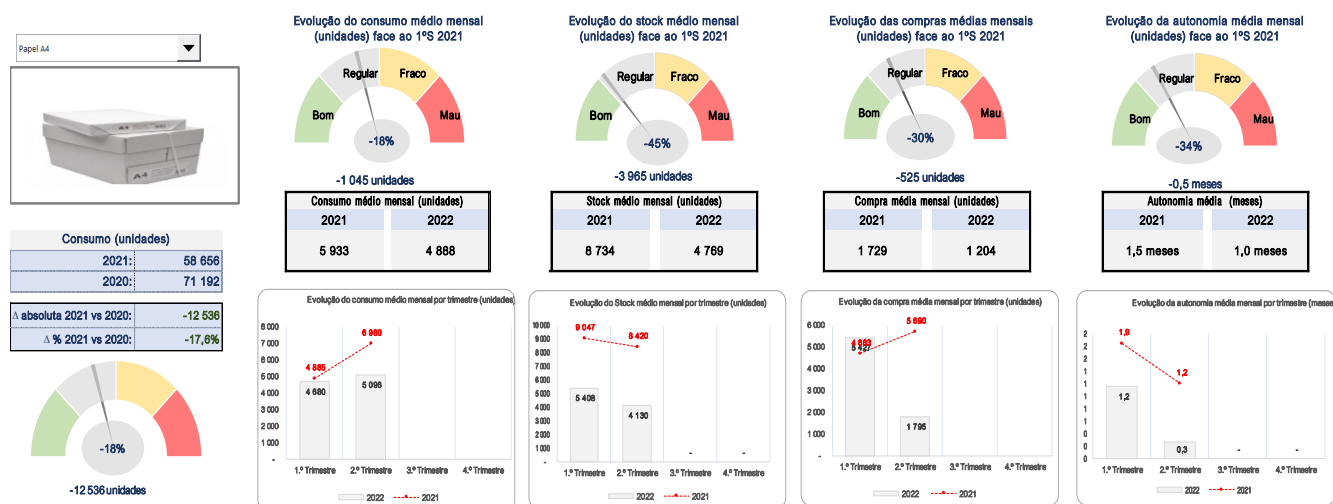


O *Dashboard* acima apresentado permite realizar uma introspeção e análise àquele que é o desempenho da PSP no âmbito das despesas assumidas no decurso da sua atividade, nomeadamente, na vertente dos denominados Consumos Intermédios, com os Indicadores de Consumo que se discriminam: Água; Eletricidade; Gás; Comunicações Fijas; Comunicações Móveis; Correios; Combustível; Manutenção; Messes e Bares, tendo como KPI's (*Key Performance Indicator*) (Indicador-chave de desempenho) os seguintes: Água (€/percapita); Eletricidade (€/percapita); Eletricidade (€/m²); Gás (€/percapita); Comunicações Fijas (€/percapita); Comunicações Móveis (€/percapita); Correios (€/percapita); Combustível (L/100Km); Manutenção (€/100Km); Messes (€/Refeição); Bares (Margem Bruta de Exploração (%)).

Para além do Relatório acima mencionado, foram pensados e implementados outros Relatórios de monitorização de custos e/ou consumos, elaborados a partir dos indicadores extraídos dos *Dashboards* criados para o efeito, destacando-se os três principais, que de seguida se apresentam e explanam:

Figura 2

Dashboard de Gestão de Stocks (e.g. Consumo de Papel A4)

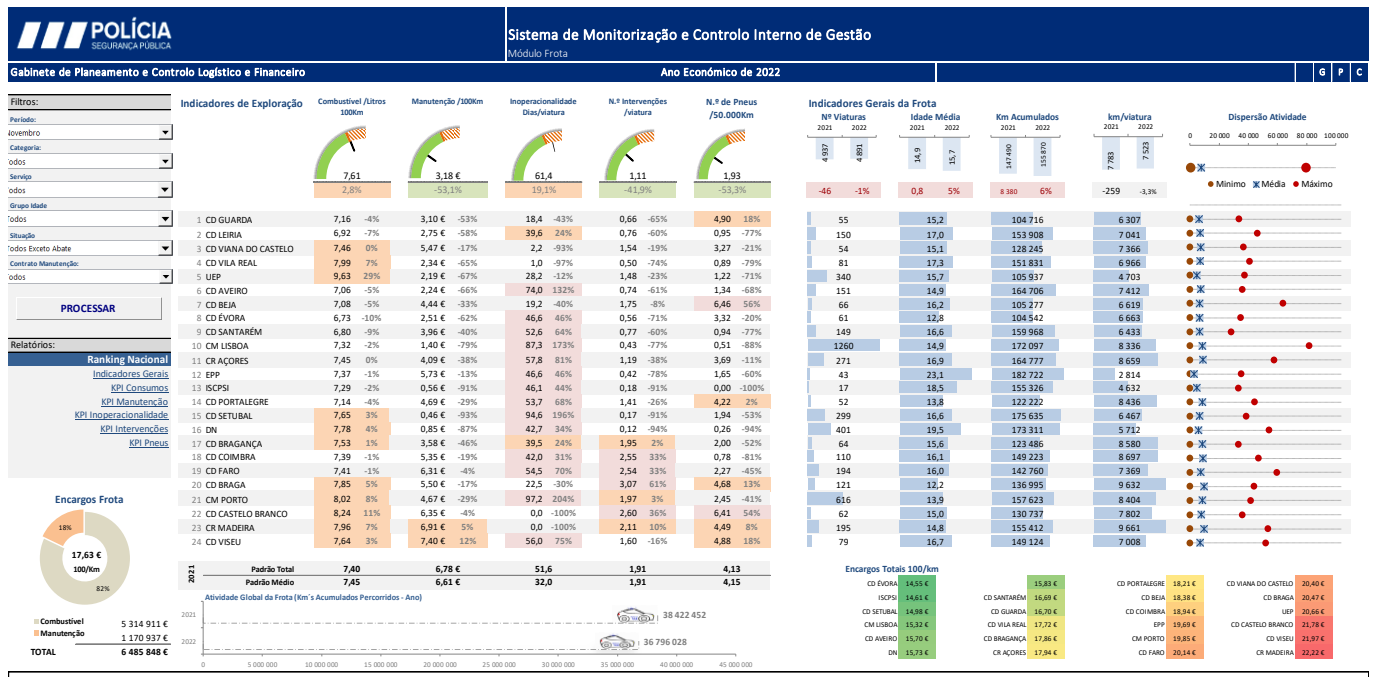


A partir do *Dashboard* acima apresentado é elaborado o Relatório de Gestão dos *Stocks* (Trimestral), o qual se restringe ao consumo e às existências em armazém, nas diversas Unidades Policiais, de Papel A4 e A3 e de Consumíveis de Informática.

Procurando implementar um mecanismo bastante rigoroso de gestão e controlo, é possível identificar o consumo médio mensal e o *stock* médio mensal, bem como a autonomia média destes bens, contudo, tem por base a informação fornecida pelas Unidades Policiais, em modelo/ficheiro Excel, e por não existir qualquer Base de Dados central nacional, que permita a efetiva gestão e controlo de *stocks*, a fiabilidade dos dados depende do rigor implementado nesse controlo e registo de consumos, dependendo de processos locais. A inventariação permanente dos *stocks* e seus respetivos consumos permite identificar os perfis de consumo ao nível dos diversos centros de custo, como ainda, antecipar atempadamente as necessidades de abastecimento da cadeia interna.

Figura 3

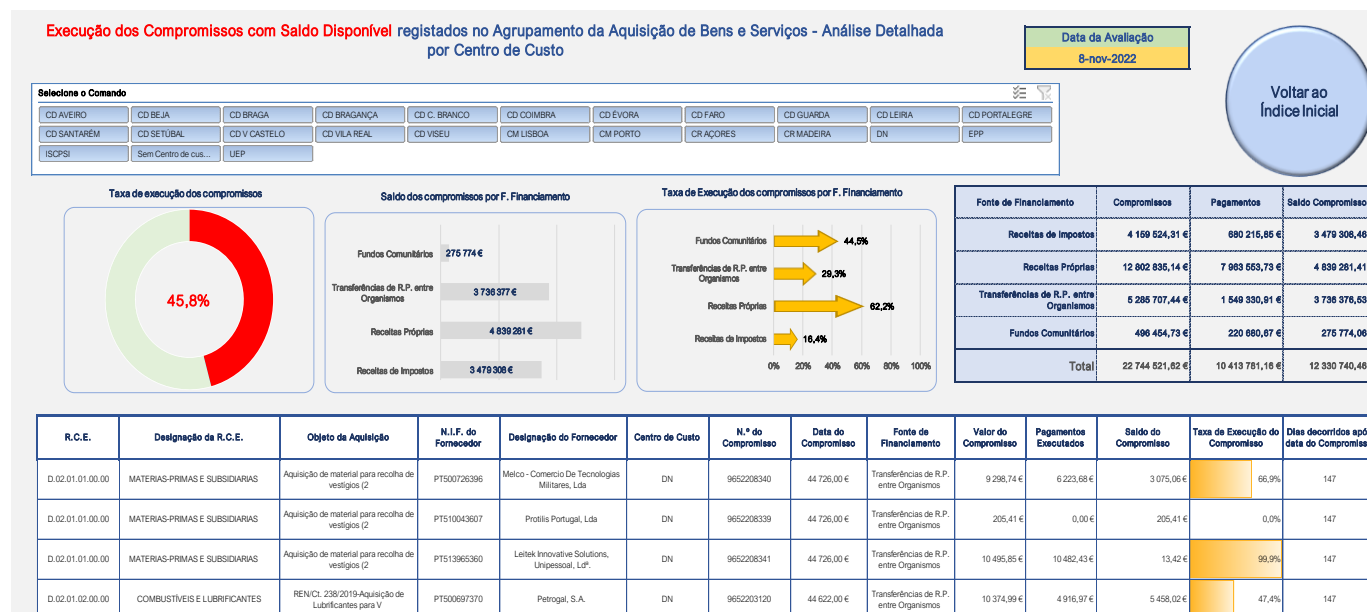
Dashboard de Gestão da Frota (Ranking Nacional)



O *Dashboard* acima apresentado permite extrair diversos indicadores relacionados com toda a gestão e atividade da Frota Automóvel, de modo a ser elaborado o Relatório de Gestão da Frota (RGF), com periodicidade Trimestral. O mesmo apresenta alguns Indicadores de Exploração (Combustível (Litros)/100Km; Custos Manutenção/100Km; Inoperacionalidade em Dias/viatura; N.º Intervenção (média)/viatura; N.º de Pneus/50.000Km), bem como, alguns Indicadores Gerais da Frota (N.º de Viaturas existentes, por tipo e serviço; Idade Média das Viaturas, por tipo e serviço; Km Acumulados das Viaturas, por tipo e serviço; Média km/Viaturas, por tipo e serviço). A informação que é carregada no *Dashboard* é extraída de uma Plataforma designada “Relatório de Frota”, que permite apresentar os dados em documento Excel, a qual tem por base os dados existentes na Aplicação/Base de Dados SIGVIAT – Sistema Integrado de Gestão de Viaturas (BA00).

Figura 4

Dashboard da Monitorização dos Compromissos em GeRFiP (com Saldo Disponível)



A monitorização dos Compromissos registados na Base de Dados GeRFiP, através do *Dashboard* acima apresentado, teve o seu início no segundo trimestre de 2021, procurando facilitar o acompanhamento do registo da faturação apresentada pelos fornecedores com respetivo pagamento, no âmbito do Agrupamento da Aquisição de Bens e Serviços, permitindo de forma simples, por compromisso, ou em termos agregados, obter informação relevante para o bom acompanhamento da execução contratual e financeira respetiva, nomeadamente, quanto ao valor acumulado dos pagamentos executados, ao saldo disponível de cada compromisso, à taxa de execução de cada compromisso e aos dias decorridos após a data de registo do compromisso, sendo o *Dashboard* remetido, trimestralmente, à Direção de topo da UOLF e dos serviços que a integram.

Para esclarecimento do conceito, Compromisso “é a assunção perante terceiros da responsabilidade por um possível passivo em contrapartida do fornecimento de bens ou serviços ou satisfação de outras condições, implicando alocação de dotação orçamental, independentemente do pagamento” (ponto 3 da NCP 26). Um compromisso considera-se assumido quando é executada uma ação formal pela entidade (e.g. Nota de Encomenda). Importa esclarecer que, para além dos referidos modelos de monitorização e controlo, que integram o designado “Sistema de Monitorização e Controlo Interno de Gestão”, são elaborados outros Relatórios, Estudos ou Memorandos, designadamente, Controlo da Receita, Relatórios da Execução Orçamental, Relatórios de *Benchmarking* (Efetivo e

Vencimentos), Estudos de Viabilidade de Arrendamento e Aquisição de Imóveis, os quais visam auxiliar, nomeadamente, a Direção de topo da PSP, na tomada de decisão, bem como, dotá-la da informação necessária para racionalizar alguns procedimentos em matéria de contratação pública de bens e serviços e de gestão financeira, e ainda sustentar propostas a submeter ao poder político, e garantir informação estatística, devidamente organizada e estruturada, para apresentação ao Ministério da Administração Interna ou outras entidades públicas, no âmbito das competências de supervisão e auditoria/inspeção.

2.3.3 O papel do Departamento de Logística (DL)

O Departamento de Logística foi criado e integrado na estrutura nuclear da Direção Nacional da PSP, conforme definido no artigo 1.º, n.º 1, da Portaria n.º 383/2008, de 29 de maio: “A Direção Nacional da Polícia de Segurança Pública (DNPPSP) estrutura -se nas seguintes unidades nucleares: ... m) Departamento de Logística (DL);”.

O artigo 13.º (Departamento de Logística), do mesmo diploma legal, define as competências deste Departamento, referindo que, entre elas, compete ao DL: ... d) Planear as necessidades, promover a aquisição e a distribuição de fardamento, viaturas e respetivo material acessório, armamento e material técnico e demais equipamentos necessários à atividade da PSP; e) Manter atualizada a inventariação dos bens móveis e imóveis sob administração da PSP.

De todas as competências elencadas, bem como, das restantes previstas no diploma legal, não se retira a monitorização e acompanhamento dos bens designados “Consumíveis”, ou seja, bens não duradouros, ainda assim, tal acontece em apenas duas realidades (material técnico-policial e combustíveis utilizados em veículos automóveis).

Tal afirmação foi corroborada por diversos responsáveis contactados, das diferentes Divisões de serviços que constituem e integram o DL.

Sob a responsabilidade da Divisão de Fardamento, Armamento e Material Técnico-Policial (DFAM) existe a monitorização do Material Técnico-Policial considerado consumível (identificado por grupo: material relacionado com a prática de tiro; material explosivo com diversas aplicações; material utilizado na fiscalização de trânsito e acidentes de viação; material de utilização individual (aerossóis/gás pimenta e abraçadeiras plásticas); consumíveis para alcoolímetros quantitativos), através do preenchimento de um documento Excel (Mapa de Consumíveis), pelos serviços de logística das Unidades Policiais, contudo, estes dados não são sujeitos a qualquer tratamento estatístico, pelo que, se torna difícil identificar perfis de consumo efetivo.

Sob responsabilidade da Divisão de Material Auto (DMA) existe uma Base de Dados nacional, utilizada pelos serviços de logística da maioria das Unidades Policiais, denominada SIGVIAT, na qual são registados um conjunto de dados relacionados com a atividade, manutenção e reparação da frota automóvel, contudo, segundo informação obtida, a mesma já não acompanha as necessidades de informação, não sendo intuitiva, atendendo a que já se encontra desatualizada face a software recente, de gestão de frotas automóveis. Ainda assim, conforme, já referido, o GPC utiliza os dados disponibilizados, mediante uma plataforma de acesso mais intuitiva, que permite a rápida extração dos mesmos para um documento Excel, obrigando sempre a um tratamento estatístico.

Segundo o responsável da DMA, os dados de faturação inseridos podem induzir em erro os utilizadores da informação, pois a referida base de dados não permite a inserção de alguns dados que permitam certificar a despesa faturada por mês respetivo, sendo que esta se considera realizada no mês de inserção dos dados.

Relativamente a alguns serviços prestados por empresas, relacionados com a atividade da frota, designadamente, Portagens e Inspeções, também não existe um registo consolidado em base de dados, pelo que, não são sujeitos a qualquer tratamento estatístico, sendo possível retirar dos Relatórios Anuais da Área de Logística e Finanças que apenas alguns Comandos de Polícia fazem esse controlo de despesa, para controlo ao nível local.

Contactado o responsável da Divisão de Aquisições e Contratos (DAC) foi informado que não existe qualquer Base de Dados nacional de Gestão de *Stocks*, existindo apenas múltiplos exercícios dispersos, ao nível local, não havendo harmonização e consolidação da informação, relativamente ao registo de entrada de existências (bens não duradouros/inventariáveis) e o seu consumo efetivo/real (e.g. material de economato/escritório, papel de impressão, consumíveis de informática, consumos energéticos correntes, entre outros consumíveis).

Contactado o Gestor de Energia e Recursos (GER) da PSP, designado superiormente, no âmbito do Programa de Eficiência de Recursos na Administração Pública (ECO.AP 2030), aprovado pelo Despacho n.º 2142/2022, de 18 de fevereiro, o qual estabelece os objetivos e metas da área governativa do Ministério da Administração Interna para o triénio 2022-2024, no âmbito do referido Programa, este informou que, pelo facto de não se encontrar consolidada a forma de registo e monitorização dos consumos de eletricidade, água e gás, os mesmos são, muitas vezes, estimativas, conforme dados da faturação, e que, ainda assim, muitos dos Comandos não faz esse registo, mas apenas dos custos, para controlo local. O n.º 2, do referido Despacho, refere que: “As entidades desta área governativa

abrangidas pelo ECO.AP 2030 procedem, através do respetivo gestor de Energia e Recursos, ao registo dos dados referentes às instalações e frotas, bem como consumos de energia, água, materiais e de produção de energia (nos casos em que existam), no portal Barómetro ECO.AP, e na medida da disponibilidade das respetivas funcionalidades pelo portal, devendo a sua monitorização ser efetuada por esta via;”. A monitorização do ECO.AP 2030 é efetuada através do portal Barómetro ECO.AP, desenvolvido e operacionalizado pela ADENE - Agência para a Energia.

Perante as Metas estabelecidas para o Ministério da Administração Interna (MAI), foi elaborado o Plano de Eficiência ECO.AP 2030, para a PSP, aprovado em 16/03/2022, pela DNA da UOLF. Relativamente à inserção dos dados, informou que estes são colocados no Barómetro pelos elementos nomeados, ao nível local, como Apoio GER, apenas respeitantes ao consumo de água (m³) e gás (m³), lançados sempre a partir da faturação, e que, pelas vicissitudes já mencionadas, os valores serão, na maioria, apenas aproximados. No caso dos consumos de eletricidade os dados são fornecidos pela E-Redes. Mais informou que, relativamente aos dados referentes às viaturas automóveis, estes ainda não são inseridos (consumos em litros de combustível e custos associados, bem como, os Km percorridos, por viatura).

Capítulo III – O Controlo de Gestão e as Tecnologias de Informação

3.1 A Função e as vantagens do Controlo de Gestão

Desde os anos 70 que as organizações públicas têm vindo a ter preocupações crescentes com o desenvolvimento e sustentação do sistema de controlo de gestão. Este sistema é composto por práticas consideradas essenciais à gestão efetiva de organizações de diferentes dimensões, nos setores público e privado, em todo o mundo (Santos, 2015). O controlo de gestão pode ser definido como a organização, políticas e procedimentos internos usados para assegurar que os programas do governo alcancem os resultados previstos; que os recursos usados nestes programas sejam consistentes com os objetivos organizacionais; que os programas governamentais sejam protegidos do desperdício, fraude e negligência dos gestores; e que a informação alcançada seja de confiança, obtida atempadamente, reportada e usada na tomada de decisão (OCDE, 1996, in Santos, 2015). Para ser eficiente, o controlo de gestão deve, assim, satisfazer 3 critérios: ser apropriado (escolha do controlo certo no local certo, com medição do risco envolvido); funcionar de forma consistente ao longo de todo o período pré-estabelecido, isto é, deve ser integralmente cumprido por todos os colaboradores mesmo na ausência do responsável

pelo processo ou em períodos de sobrecarga de trabalho; ser custo-efetivo, ou seja, o custo da implementação do controlo de gestão deve ser inferior aos benefícios que advêm desse controlo (Santos, 2015).

O controlo de gestão na PSP, conforme já anteriormente descrito, nas áreas da logística e finanças, poderá considerar-se devidamente implementado e consolidado, contudo, em questões muito particulares, poderá e deverá ser aprimorado, mediante a definição clara da informação considerada essencial e relevante, para a monitorização e controlo de custos e consumos, e o estabelecimento objetivo dos métodos e procedimentos adequados para alcançar os melhores resultados e o mais fiáveis, reais e exatos possíveis, ainda que, se mostre necessário ajustar técnicas e corrigir erros.

O Controlo de Gestão tem como objetivos a prevenção de erros (por exemplo, a clarificação de cargos, funções ou tarefas), a deteção de erros (por estabelecimento de padrões de produção para deteção de desvios nos resultados alcançados, por exemplo), para correção de erros detetados (nomeadamente pedindo o reembolso de serviços pagos excessivamente a colaboradores), ou para compensar fracos controlos, onde o risco de perda é elevado e são necessários controlos adicionais (Santos, 2015).

Segundo Jordan, H., Neves, J. C. das & Rodrigues, J. A. (2003) e Pinto et al. (2006) os sistemas de controlo apresentam claras vantagens, mas também algumas limitações. Os autores apresentam como vantagens: possibilidade de inclusão de objetivos de natureza financeira e não-financeira; impõem a definição de objetivos, a medição dos desempenhos e levam ao desenvolvimento de ações, quando assim se justifica; direcionados fundamentalmente para o futuro das organizações; possibilidade de aplicação aos vários níveis da organização (empresa no seu todo, vários departamentos e indivíduos), com consequente descentralização das decisões, e delegação da autoridade e da responsabilidade; articulação dos interesses dos vários intervenientes (articulação entre os indivíduos e a unidade operacional em que laboram, e entre os diferentes departamentos de uma empresa) na realização do objetivo comum (objetivos da organização); foco na informação que realmente interessa controlar (Bica, 2012).

Bica (2012) apresenta como possíveis limitações do sistema de controlo de gestão os seguintes aspetos: a complexidade das organizações pode dificultar a sua introdução (os sistemas de controlo de gestão podem não controlar todas as ações); utilização de procedimentos de controlo muito morosos e complicados (o excesso de burocracia dificulta o processo de controlo; dificuldade ou impossibilidade de seleção da profundidade do controlo (estratégico, operacional e individual); dentro da mesma organização, o sistema de

controle tem que ser adaptado às diferentes realidades que pretende controlar, o que pode impedir a sua homogeneidade.

Nos sistemas de controle de gestão é fundamental que os aspetos sociais e humanos não sejam negligenciados. Existem vários aspetos do comportamento humano, como sejam a ambição individual, ou a tendência para a criação de conflitos, que são fundamentais serem considerados, para que possa atingir uma maior eficácia com a adoção de um sistema de controle de gestão (Bica, 2012).

3.2 O Controlo de Gestão na PSP e a tomada de decisão

Neste ponto de discussão já não existirão dúvidas de que, o controlo de gestão na PSP, e a tomada de decisão devidamente fundamentada, sustentada e informada devem ser fatores primordiais para o sucesso institucional.

Assim, é certo que os sistemas de controlo de gestão desempenham um papel fundamental na prossecução da competitividade organizacional. A adequada resposta das organizações aos diversos desafios que se lhe deparam está relacionada com a correta seleção e utilização de instrumentos de Controlo de Gestão. Os gestores necessitam de instrumentos que lhes garantam informações relevantes, apresentadas de forma sintética e em tempo oportuno, que possibilitem o entendimento da evolução das atividades, bem como do impacto das medidas tomadas, proporcionando, desta forma, a tomada de melhores decisões e o alcançar melhores desempenhos (Bica, 2012).

Segundo Jordan, H., Neves, J. C. das & Rodrigues, J. A. (2003), não existem modelos universais de controlo de gestão, cada empresa é uma empresa e, na mesma empresa, ao longo do tempo, os sistemas poderão ser reformulados ou adaptados de acordo com as suas necessidades (Bica, 2012), devendo a PSP ter sempre presente este princípio, pois organizações que não refletem e redesenham os seus processos de trabalho, quando necessário, são organizações que ficam ultrapassadas e antiquadas.

A mudança do meio envolvente às instituições públicas, e consequente evolução dos sistemas de gestão, obrigou à evolução do papel do(s) controlador(es) de gestão nas organizações, motivo pelo qual, o tema em discussão é atual, sendo estudado profundamente pelo mundo académico, dando grande atenção à gestão, à contabilidade de gestão e ao controlo de gestão.

Segundo Laverty & Demeestère (1993) no início o controlador de gestão limitava-se à realização de cálculos e relatórios, não participava no processo de elaboração das decisões estratégicas, nem nas decisões económicas mais importantes da empresa. Os novos desafios impostos às organizações requerem do controlador de gestão novas atitudes e

dinâmicas, que segundo os autores, passam por integrar o controlo de gestão e a gestão operacional, e privilegiar a solidariedade entre funções e o aproximar do controlo de gestão à estratégia (Bica, 2012).

3.3 As Tecnologias de Informação na Gestão e o PESI II

Com o crescimento exponencial de dados/informação sob diversos formatos e tipos, é crucial que, empresas e toda a diversidade de instituições públicas e privadas saibam utilizar esta ferramenta de forma eficiente e eficaz por forma a atingir os objetivos delineados. Neste sentido, torna-se claro que deve existir a vontade e iniciativa, por parte dos gestores das instituições, em geral, e da PSP em particular, de modernizar a forma como gerem os dados que possuem, aliado também a uma constante introdução de novas ferramentas e tecnologias neste sentido, acompanhando a modernização e a evolução dos tempos.

Deste modo, e considerando a necessidade de modernização, ao nível das tecnologias de informação e comunicação (TIC), a PSP deve ponderar sempre, e de modo continuado, o investimento, manutenção e acompanhamento dos seus sistemas informáticos, de redes e de *software*, dentro de uma lógica de racionalidade e de custo-benefício, alocando parte do seu orçamento para este efeito, aproveitando e rentabilizando fontes de financiamento que possam advir de programas específicos do governo, muitas vezes com financiamento de quadros comunitários, conforme já conseguido, em diversos projetos cofinanciados, nos quais foi possível a aquisição de meios e equipamentos informáticos e o desenvolvimento de *software* para fins específicos.

No Plano de Atividades PSP | 2021, sendo este o último disponibilizado no *Site* da PSP, devidamente homologado pelo MAI, encontra-se previsto o desenvolvimento e conclusão do Plano Estratégico de Sistemas de Informação “PESI2”, inserido no Objetivo Operacional: “Consolidar e intensificar a formação e investigação técnica especializada na PSP, nomeadamente em ambiente digital.”, o qual se encontra atualmente em curso, para desenvolvimento de programas de gestão, em áreas críticas e relevantes para a Instituição, nomeadamente, nas áreas da logística e finanças, sendo expectável que, muitas das dificuldades de consolidação de informação e do seu tratamento estatístico automático sejam ultrapassadas, resolvendo questões que atrás foram afloradas, de modo a suportar de forma mais objetiva a informação de gestão.

Este passo apresenta-se como primordial para o estabelecimento de ferramentas digitais, fidedignas, fiáveis e confiáveis, que disponibilizem informação relevante para os gestores e assessores logísticos e financeiros.

É assim importante, o desenvolvimento, instalação e implementação de sistemas de informação transversais, capazes de apresentar informação relevante, num determinado momento, mediante as necessidades do utilizador, devendo permitir, num cenário ideal, a visualização de *Dashboards*, com Indicadores de Consumo/Desempenho/Gestão, devidamente definidos, face às necessidades de informação gráfica que sejam atendidas. É seguro afirmar que, o recurso a aplicações de *Business Intelligence*, com “linguagem” de programação recente, intuitivas e *user-friendly*, capazes de armazenar, de analisar, transformar e apresentar informação financeira e de gestão logística relevante, de forma simples e útil, são essenciais para auxílio na tomada de decisão e acompanhamento de processos e disponibilização de informação para os diversos *Stakeholders*.

Torna-se, portanto, extremamente relevante proceder a um trabalho prévio de levantamento das necessidades de informação de gestão, e definir quais os indicadores de monitorização essenciais, procurando a implementação de um sistema de contabilidade de gestão e de um sistema de gestão de *stocks*, e consumos efetivos de recursos, designadamente, os energéticos, sendo que, neste caso, também importa perceber e definir aqueles que importam.

A inexistência de Bases de dados, que permitam o registo de faturação validada, dificulta o controlo da despesa assumida, sendo apenas possível obter a faturação paga, através da recolha de dados no GeRFiP, porquanto existem dados relativos a cada fatura que não são possíveis de agregar e extrair de forma simples, por centro de custos, designadamente, nos consumos energéticos, e consumos designados de intermédios, que a ser possível, habilitaria a UOLF, nos seus três serviços, bem como, os próprios serviços de finanças das Unidades Policiais, a poderem acompanhar os seus custos, mensais, e acumulado anual, por subunidade/serviço, ou por equipamento utilizado ou de contagem (pontos de entrega). A inexistência de Bases de Dados, que permitam o registo dos consumos reais, dificulta o controlo dos consumos efetivos, existindo, em algumas Unidades, o controlo e monitorização do consumo de alguns bens e serviços, mas sem qualquer linha condutora uniforme, facto que se retira da análise dos Relatórios da Área Logística e Financeira, anuais, remetidos ao GPC, nos termos da Diretiva da Unidade Orgânica de Logística e Finanças para 2022.

É certo que já não existirão dúvidas, ao nível da gestão de topo da PSP, que o investimento nas TIC é primordial para o sucesso institucional, pelo que, em jeito de conclusão, reforçamos que o Plano de Atividades PSP | 2021 o reconhece, essencialmente, no seu Eixo Estratégico 3 – Tecnologias de Informação e Comunicação e Capacitação Logística,

assumindo que muitos dos processos produtivos da PSP, quer da sua vertente operacional, quer na logística, estão baseados em ambiente digital, pelo que, um dos objetivos deste Eixo Estratégico é investir na consolidação e na integração das ferramentas digitais de apoio à atividade operacional, nomeadamente de gestão documental, logística, financeira e recursos humanos.

É então cada vez mais importante olhar as Tecnologias de Informação (TI) como ferramentas para o aumento da eficiência, da modernização de serviços e antecipação de necessidades, sendo por isso consideradas um motor importante para a inovação.

5. Formulação do Problema da Investigação

Qualquer problema a ser pesquisado, só tem relevância se puder contribuir para a obtenção de novos conhecimentos e oferecer soluções para as organizações (Gil, 1999, in Marinho, 2015).

Assim, o presente trabalho, e procurando obter respostas, ainda que, eventualmente, não totalmente consolidadas, para as questões levantadas, visa dar corpo a um estudo descritivo e de carácter exploratório (Marinho, 2015) sobre as ferramentas e processos utilizados pela PSP, ao nível da Direção Nacional, mais especificamente nos serviços que integram a Unidade Orgânica de Logística e Finanças (UOLF), na monitorização e controlo de gestão, no âmbito da designada contabilidade de gestão e da monitorização dos consumos de recursos materiais considerados consumíveis, enquadrados dentro das políticas de gestão, monitorização e controlo da Administração Pública.

A presente pesquisa exploratória tem como principal objetivo alcançar um maior entendimento e familiarização com o tema investigado.

Gizada a problemática do estudo, é necessário encontrar o fio condutor da investigação e definir a questão basilar, que consiste na tentativa de exprimir, com a maior exatidão possível, o que se procura saber (Quivy & Campenhoudt, 2005; Sarmento, 2013, in Marinho, 2015). Neste sentido, esta investigação procura encontrar resposta à seguinte questão de partida:

Será que o Sistema de Monitorização de Consumos, na sua vertente custos, no âmbito da contabilidade de gestão, e na sua vertente de consumos efetivos de bens, quantificados em unidades, ou outra unidade de medida, padronizada internacionalmente e/ou incluída no Sistema Internacional de Unidades (SI), se encontra perfeitamente consolidado na PSP, de forma a permitir o conhecimento

sistemático e real dos mesmos, nas múltiplas vertentes de dispêndios e gastos, conseguindo responder às reais necessidades de informação da instituição?

Com o foco direcionado para a obtenção de resposta à pergunta de partida é relevante abordar outras questões, que podem ser consideradas intermédias, e que possam permitir construir um caminho mais claro e objetivo, orientando possíveis conclusões sobre o problema central deste trabalho. Nesta continuidade, as perguntas derivadas (PD) são:

PD 1: A contabilidade de gestão, conforme definida legalmente, estará perfeitamente implementada e enraizada na PSP?

PD 2: No âmbito da monitorização realizada pelo GPC poderiam os Indicadores de Consumo ser alargados a outras áreas de interesse de custos e consumos efetivos?

PD3: O sistema implementado de monitorização de consumíveis, na vertente de gestão de *stocks*, será suficiente para o estabelecimento de perfis de consumo e para auxílio na definição clara das necessidades e determinar prioridades, numa ótica de gestão orçamental e aquisições?

MÉTODO

A metodologia científica utilizada, face à natureza descritiva e ao objetivo exploratório do estudo, enquadra-se no método qualitativo e de observação participante, porquanto teve como objetivo identificar as características dos sistemas de monitorização de custos e consumos, sem, contudo, pretender aprofundar os motivos.

Atendendo a que, em particular, foi destrinchado o método, os processos e os meios utilizados pela PSP, na atividade de monitorização de consumos, ainda que, não demasiado exaustivo, o presente trabalho caracteriza-se como um estudo de caso, tendo o "como" e/ou o "porquê" como perguntas centrais, no qual o investigador tem um pequeno controlo sobre os eventos (Yin, 1984, in Pedron, 2008).

Numa primeira fase, a investigação baseia-se e suporta-se na revisão da literatura, com os dados recolhidos em múltiplas fontes, como bibliografia, estudos académicos, páginas da internet, com o objetivo de balizar e esclarecer conceitos. No mesmo sentido, e para procurar enquadrar algumas noções e modelos teóricos e práticos, foi realizada uma análise documental do acervo legislativo e documental pertinente e interessante para o estudo.

Atendendo a que o investigador integra o universo de recursos humanos da PSP, e através do método de observação participante, acedeu e consultou alguma documentação relacionada com determinados conteúdos abordados, do domínio reservado da instituição policial, obtendo, também, informação relevante mediante contacto pessoal ou telefónico com alguns responsáveis de diversos serviços da Direção Nacional da PSP.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa realizada é qualitativa, uma vez que utiliza dados descritivos e a sua análise não tem como finalidade comprovar hipóteses previamente formuladas, existindo, sim, uma preocupação com a compreensão do objeto de estudo. A pesquisa tem como meta o entendimento e descrição do fenómeno em estudo (Galvão & Teixeira, 2019).

Conforme já referido, quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se o bibliográfico e o documental. A pesquisa é bibliográfica quando é elaborada a partir de material já publicado, principalmente, livros, artigos científicos e material disponibilizado na internet. É considerada documental quando elaborada a partir de documentos que não receberam tratamento analítico (Silva & Menezes, 2005, in Galvão & Teixeira, 2019).

APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Importa, logo à partida, ressaltar que o presente trabalho apresenta, claramente algumas limitações na ação de pesquisa, porquanto, por um lado, não foi possível comprovar documentalmente alguns dos processos instituídos nos diversos serviços da UOLF, por diversas razões, mas essencialmente por dois motivos: a indisponibilidade ou o desconhecimento do seu arquivo, por parte dos serviços respetivos, ou pela não existência efetiva de documentação que comprove o início da implementação de alguns dos sistemas de monitorização, ainda que não esteja em causa a sua maior ou menor complexidade, ou capacidade de tratamento dos dados recolhidos.

Ainda assim, e dentro dos instrumentos de pesquisa adotados, mediante os contactos realizados a diversos responsáveis dos três serviços que integram a UOLF, bem como, de outros serviços (Departamentos e Gabinetes) da Direção Nacional/PSP, presencialmente e através de contacto telefónico, foi possível obter informação que consideramos fidedigna sobre diversas questões em estudo, não tendo existido o recurso a entrevistas, devido às limitações de tempo e de dimensão do trabalho, informação esta que, complementada com a observação direta e observação participativa, permitiu reunir dados suficientes para demonstração dos objetivos definidos, sendo que, a sua análise combinação (triangulação), e atendendo a que foram obtidos de diversas fontes, evita distorções, sobretudo as decorrentes de viés dos informantes, e produz resultados mais estáveis, seguros e confiáveis.

Por outro lado, a presente pesquisa exploratória tem como principal objetivo alcançar um maior entendimento e familiarização com o tema investigado, pretendendo reforçar a importância dos sistemas de monitorização e controlo de custos e consumos efetivos, na PSP, como organismo integrante da Administração Pública, e como instituição que tem definido claramente os seus objetivos estratégicos, pautando-se por princípios de objetividade, transparência e melhoria contínua.

Atenta a esta necessidade de monitorização dos consumos, mais direcionada para a vertente de custos, considerando a sua importância na gestão institucional, e para colmatar algumas destas insuficiências, foi criado o GPC, na dependência direta do Diretor Nacional Adjunto da UOLF, que, conforme foi demonstrado, realiza a monitorização e controlo de diversos indicadores de consumo, na sua maioria de custos inerentes a consumos correntes e à execução financeira dos processos contratuais registados em GeRFiP, bem como, em alguns casos, de consumos efetivos de bens adquiridos, como são os casos do papel de impressão e dos consumíveis de informática.

Neste processo surgem, por vezes, algumas dificuldades, atendendo a que, muita da informação necessária se encontra dispersa, sem possibilidade de consulta em bases de dados centralizadas, o que obriga a solicitá-la, em modelos próprios, às diversas Unidades Policiais, e no caso dos dados extraídos do GeRFiP, verificam-se algumas distorções, atendendo a que, algumas despesas não são atribuídas aos centros de custo respetivos, enviesando os dados estatísticos apresentados, apesar de, em relatório ser feita essa advertência.

Já na vertente de controlo dos consumos efetivos de bens considerados consumíveis, ou seja, não duradouros, foi possível constatar alguma falta de uniformização de procedimentos, não existindo, conforme já devidamente exposto, bases de dados nacionais consolidadas, que permitam extrair dados de consumo reais, sendo bastante insipiente o controlo dos mesmos, existindo, segundo informação obtida, múltiplos exercícios dispersos, ao nível local, não subsistindo a harmonização e consolidação da informação, não acrescentando valor, nem permitindo dispor dessa informação para identificar perfis de consumo ou apresentar dados estatísticos consolidados.

Perante algumas das constatações apresentadas, e não sendo taxativas, importa dar resposta à pergunta de partida, ou seja, “Será que o Sistema de Monitorização de Consumos, na sua vertente custos, no âmbito da contabilidade de gestão, e na sua vertente de consumos efetivos de bens, quantificados em unidades, ou outra unidade de medida, padronizada internacionalmente e/ou incluída no Sistema Internacional de Unidades (SI), se encontra perfeitamente consolidado na PSP, de forma a permitir o conhecimento sistemático e real dos mesmos, nas múltiplas vertentes de dispêndios e gastos, conseguindo responder às reais necessidades de informação da instituição?”, entendemos que não se encontra totalmente consolidado, apresentando-se algo deficitário quanto à agregação de dados, e sua centralização, dificultando o seu tratamento estatístico, caso tal fosse solicitado, nomeadamente, quanto aos consumos efetivos de bens.

Podemos garantir que os sistemas de controlo de gestão desempenham um papel fundamental na prossecução da competitividade organizacional e que a adequada resposta das organizações aos diversos desafios que se lhe deparam está relacionada com a correta seleção e utilização de instrumentos de Controlo de Gestão, sendo verdade que os gestores necessitam de instrumentos que lhes garantam informações relevantes, apresentadas de forma sintética e em tempo oportuno, que possibilitem o entendimento da evolução das atividades, bem como do impacto das medidas tomadas.

Destacámos a importância de pensar a implementação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão, na PSP, a qual obriga ao levantamento das atividades e processos que requeiram acompanhamento de custos, e definir, de forma objetiva, quais os indicadores que deverão ser monitorizados e acompanhados, dentro do sistema de monitorização e controlo já instituído, atendendo a que 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, servindo de instrumento necessário para o planeamento das atividades, organização e controlo de operações, podendo afirmar-se que as ferramentas de monitorização já implementadas, no GPC, além de bastante consolidadas, se aproximam dos objetivos da norma em referência, contudo, poderão ser sempre melhoradas, nomeadamente, com a expectativa colocada na criação de bases de dados modernas, no âmbito do PESI II.

Perante as evidências já apresentadas, e ao longo do trabalho, é possível responder às questões derivadas, de forma relativamente simples, ainda que as respostas não estejam livres de discussão ou controvérsia, sendo que, relativamente à primeira: “A contabilidade de gestão, conforme definida legalmente, estará perfeitamente implementada e enraizada na PSP?”, consideramos que a resposta é negativa, relativamente à segunda: “No âmbito da monitorização realizada pelo GPC poderiam os Indicadores de Consumo ser alargados a outras áreas de interesse de custos e consumos efetivos?”, a resposta é positiva, e em relação à terceira e última pergunta: “O sistema implementado de monitorização de consumíveis, na vertente de gestão de stocks, será suficiente para o estabelecimento de perfis de consumo e para auxílio na definição clara das necessidades e determinar prioridades, numa ótica de gestão orçamental e aquisições?”, a resposta é não, sendo certo que, a fundamentação exibida, no decurso do trabalho, poderia ser melhorada, contudo, mais iria estender o trabalho.

O tema em discussão é bastante sensível, e reforçando as limitações impostas ao presente trabalho, designadamente, de dimensão, e a indisponibilidade de tempo para um maior aprofundamento, poderão deixar algumas questões em aberto, e suscitar novas dúvidas, contudo, existe algum propósito subjacente, na medida em que o objetivo principal de uma organização moderna e direcionada para o futuro é a constante melhoria e avaliação dos seus processos de trabalho, para a rentabilização de recursos, maior eficiência e incremento na qualidade do serviço prestado ao cliente.

CONCLUSÃO

A PSP, como organismo que integra a estrutura da administração central do Estado, encontra-se sujeita ao princípio da legalidade, devendo cumprir com uma panóplia de normas que a sujeitam à implementação de diversos processos de trabalho, dentro das suas áreas operacional e de apoio, bem como, de procedimentos bastante objetivos, estando sujeita ao controlo administrativo, político e jurisdicional.

Neste sentido torna-se muitas vezes necessário apresentar dados objetivos, ao governo e a diversas entidades fiscalizadoras e inspetivas, que apenas serão possíveis caso haja informação de monitorização das atividades, dos recursos financeiros e dos recursos materiais. Independentemente da sujeição a diversos tipos de controlo, importa que a PSP possua informação consolidada, objetiva, fidedigna e fiável, para auxiliar os seus gestores na ação de atos de gestão corrente e na tomada de decisão. Atenta a esta necessidade, e à importância da monitorização dos consumos, mais direcionada para a vertente de custos, consideração a sua importância na gestão institucional, e para colmatar algumas destas insuficiências, foi criado o GPC, que, conforme foi demonstrado, realiza a monitorização e controlo de diversos indicadores de consumo, na sua maioria de custos inerentes a consumos correntes e à execução financeira dos processos contratuais registados em GeRFiP, bem como, em alguns casos, de consumos efetivos de bens adquiridos, como são os casos do papel de impressão e dos consumíveis de informática.

Consciente da existência de algumas limitações em termos de ferramentas digitais que permitam simultaneamente o repositório de informação, a sua gestão corrente, e a disponibilização de dados estatísticos tratados e consolidados, realça-se o Plano Estratégico de Sistemas de Informação “PESI2”, crucial para o desenvolvimento de programas de gestão, em áreas críticas e relevantes para a Instituição, nomeadamente, nas áreas da logística e finanças, de modo a suportar de forma mais objetiva a informação de gestão.

É verdade que a escassez dos recursos obriga, claramente, a uma gestão eficiente, para que as organizações consigam resistir a um ambiente de incerteza, complexo e de escrutínio constante, pelo que, todas as medidas devem ser avaliadas numa perspetiva de custo-benefício, e o segundo pressuposto terá de ser sempre superior ao primeiro.

REFERÊNCIAS

- Afonso, A. L. O. (2012). *Gestão de Stocks – Aplicação prática a uma Empresa de consumíveis de escritório*. [Projeto de Mestrado em Gestão, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Institucional do ISCTE.
https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/5421/1/GEST%C3%83O%20DE%20STOCKS%20_%20APLICA%C3%87%C3%83O%20PR%C3%81TICA%20A%20UMA%20EMPRESA%20DE%20CONSUM%C3%8DVEIS%20DE%20ESCRIT%C3%93RIO%20-%20Andr%C3%A9%20Lu%C3%ADs%20Oliveira%20Afonso%20-%20Mestrado%20I~1.pdf
- Bica, A. I. R. (2012). *Controlo de Gestão - Uma ferramenta para monitorização dos objetivos operacionais - Aplicação à Loja CTT de Portalegre*. [Projeto de Mestrado em Empreendedorismo e Gestão de PME, Escola Superior de Tecnologia e Gestão – Instituto Politécnico de Portalegre]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal.
https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/17075/1/VF_Controlo%20de%20Gest%C3%A3o%20-%20Uma%20ferramenta%20para%20monitoriza%C3%A7%C3%A3o%20dos%20objetivos%20operacionais.pdf
- CNC - Comissão de Normalização Contabilística. (2023, 23 de fevereiro). *Setor Público - Gestão Financeira e Orçamental*. https://www.cnc.min-financas.pt/Gest%C3%A3o_Financeira_Or%C3%A7amental.html
- CuboUp - Seu Negócio no Topo. (2023, 23 de fevereiro). *Como Escrever uma Metodologia em 8 Passos: Veja a Definição e Tipos de Metodologias*.
<https://cuboup.com/conteudo/escrever-uma-metodologia/#h-o-que-e-uma-metodologia-e-por-que-ela-e-importante>
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. Diário da República, I.ª Série, n.º 178.
<https://files.dre.pt/1s/2015/09/17800/0758407828.pdf>
- Despacho n.º 06/GDN/2013, de 11 de fevereiro de 2013. Ordem de Serviço n.º 08, I Parte B, de 14 de fevereiro de 2013. Direção Nacional da PSP.
- Despacho n.º 11714/2010, de 20 de julho. Diário da República, II.ª Série, n.º 139.
<https://files.dre.pt/2s/2010/07/139000000/3882938842.pdf>
- Despacho n.º 2142/2022, de 18 de fevereiro. Diário da República, II.ª Série, n.º 35.
<https://files.dre.pt/2s/2022/02/035000000/0007700080.pdf>

Despacho n.º 5827/2012, de 3 de maio. Diário da República, II.ª Série, n.º 86.

<https://dre.pt/dre/detalhe/despacho/5827-2012-2337561>

ECO.AP - Programa de Eficiência de Recursos na Administração Pública. (2023, 23 de fevereiro). *ECO.AP 2030 aposta na eficiência de recursos, na descarbonização e nas energias renováveis pelo Estado*. <https://www.ecoap.pt/ecoap-2030/>

Galvão, R. M. M. & Teixeira, A. B. S. D. (2019). *A Norma de Contabilidade Pública 27 e o Ambiente, uma Proposta de Informação nos Municípios Portugueses*. [Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal.

<https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28086/1/A%20norma%20de%20contabilidade%20p%C3%BAblica%2027%20e%20o%20ambiente%2C%20uma%20proposta%20de%20informa%C3%A7%C3%A3o%20nos%20MP-%20Rosa%20Galv%C3%A3o%20e%20Ana%20Bela%20Teixeira.pdf>

Lei n.º 53/2007, de 31 de agosto. Diário da República, I.ª Série, n.º 168.

<https://dre.pt/dre/detalhe/lei/53-2007-641142>

Lourenço, C. I. G. C. P. (2020). *A implementação do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública na Marinha Portuguesa. Um modelo de Contabilidade de Gestão aplicada ao setor da Saúde*. [Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na especialidade de Administração Naval, Escola Naval]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal.

https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/34270/1/507_ASPOF_AN_PEREIRA_LOUREN%C3%87O.pdf

Marinho, L. P. P. (2015). *A Avaliação Curricular como Estratégia de Enriquecimento e Valorização na Polícia de Segurança Pública*. [Relatório Final do 1.º Curso de Comando e Direção Policial, Instituto Superior de Ciências Policiais e Segurança Interna]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal.

https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/34616/1/Relat%C3%B3rio%20Final%20CCDP_Com%20%20144297_Liliana%20Marinho.pdf

Oliveira, B. S. (2021). *O Controle na Administração Pública e seus Custos: Uma Análise Multidimensional*. [Mestrado Profissional em Administração Pública. Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas]. Repositório Institucional da Universidade de Brasília.

https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/43411/1/2021_BrunoSantosdeOliveira.pdf

Pedron, C. D. (2008). *O método de Investigação – Estudo de Caso*. [Mestrado em Gestão de Sistemas de Informação. Instituto Superior de Economia e Gestão - Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa.

<https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=16421&method=getFile>

Portaria n.º 383/2008, de 29 de maio. Diário da República, I.ª Série, n.º 103.

<https://dre.pt/dre/detalhe/portaria/383-2008-449175>

Salgueiro da Costa, T. D. & da Costa Carvalho, J. B. (2006). O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das Tarifas e Preços na Administração Local em Portugal. Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, 3(2), 189-199. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=337228629010>

Santos, A. A. L. (2017). *A contabilidade de gestão na Administração Pública: Um estudo de caso* [Trabalho de Projeto de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto - Instituto Politécnico do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto.
https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/11268/1/andreia_santos_MCF_2017.pdf.pdf

Santos, D. C. (2015). *Controlo de Gestão na Função Pública*. [Working Paper. Departamento de Ciências Económicas e Empresariais - Universidade Autónoma de Lisboa]. Repositório Institucional da Universidade Autónoma de Lisboa.
<https://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/4088/1/Santos%20D.%20Controlo%20de%20Gest%C3%A3o%202015.pdf>

SP-FIN-Gestão Financeira – GERFIP. (2023, 23 de fevereiro). *Solução de Gestão de Recursos Financeiros em modo Partilhado*.
<https://www.gerfip.gerall.pt/Paginas/home.aspx?ReturnUrl=%2f>

Teixeira, A. B. S. D. (2009). *A Contabilidade como Sistema de Informação nas Instituições do ensino superior público em Portugal – o caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*. [Tese de Doutoramento em Gestão – Especialidade em Contabilidade, Universidade Aberta]. Repositório Aberto da Universidade Aberta.
https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1412/5/Ana_Bela_Teixeira_FIN_AL.pdf