

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR  
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS  
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL  
2024/2025**



**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO INDIVIDUAL**

**A CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS DE GERÊNCIA NAS FORÇAS  
ARMADAS: CONTRIBUTOS PARA UM MODELO DE ABORDAGEM**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A  
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO  
SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DAS  
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL  
REPUBLICANA.**

**Carlos Manuel Ferreira Guedes  
Coronel de Administração Militar**



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**A CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS DE GERÊNCIA**  
**NAS FORÇAS ARMADAS: CONTRIBUTOS PARA UM**  
**MODELO DE ABORDAGEM**

**COR ADMIL Carlos Manuel Ferreira Guedes**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2024/2025

Pedrouços 2025



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR**  
**DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**A CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS DE GERÊNCIA**  
**NAS FORÇAS ARMADAS: CONTRIBUTOS PARA UM**  
**MODELO DE ABORDAGEM**

**COR ADMIL Carlos Manuel Ferreira Guedes**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2024/2025

Orientador: BRIGADEIRO-GENERAL Rui Manuel da Silva Pina

Pedrouços 2025



### **Declaração de compromisso Antiplágio**

Eu, **Carlos Manuel Ferreira Guedes**, declaro por minha honra que o documento intitulado **“A Certificação Legal das Contas de Gerência nas Forças Armadas: Contributos para um modelo de abordagem”**, corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do **Curso de Promoção a Oficial General 2024/2025**, no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, **05 de maio de 2025**

Carlos Manuel Ferreira Guedes  
Coronel de Administração Militar



## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar, manifesto um especial agradecimento ao meu orientador, Brigadeiro-General Rui Manuel da Silva Pina, pela amizade, permanente disponibilidade, orientações prestadas e contributos que se revelaram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho de investigação.

Agradeço igualmente ao Professor Doutor José Tavares, Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas, aos Revisores Oficiais de Contas: Professora Doutora Ana Calado Pinto, Doutor Tiago Joanaz de Melo e Doutor André Mendonça, reconhecidos especialistas nas respetivas áreas, pelas partilhas de conhecimento e reflexão, que constituíram uma mais-valia de elevado rigor técnico e científico, contribuindo para a fundamentação do presente estudo. Agradeço, de forma especial, ao Professor Doutor Júlio Paulo da Silva Martins pela permanente disponibilidade e apoio, cuja partilha de saber foi determinante para o aprofundamento do estudo e orientação da investigação.

Aos Senhores Generais, CALM Paulo Pires, MGEN António Torrado e MGEN José Chambel, agradeço as valiosas perspetivas e reflexões partilhadas, cuja vasta experiência no domínio da administração e gestão financeira representou um contributo relevante para o enquadramento da investigação. Às entidades das Direções de Finanças do Exército, da Força Aérea e EMGFA, da Superintendência das Finanças da Marinha, do IASFA e da LM, expresso o meu agradecimento pelo apoio prestado através da participação nas entrevistas e partilha de conhecimento, essenciais à concretização deste trabalho.

Agradeço ao Tenente-Coronel ENG Silva Ferreira, oficial apoiante de MIC e ao Tenente-Coronel ADMIL Vilela da Costa, pelos contributos metodológicos e apoio nas revisões do trabalho.

Aos Tenentes-Coronéis ADMIL José Silveira, Artur Saraiva e João Carlos Batista, agradeço os contributos e revisões que muito enriqueceram este estudo.

Dirijo uma palavra especial ao Major ADMIL André Marques, pela entajuda e disponibilidade, cuja colaboração foi valiosa para a realização da presente investigação.

Aos Auditores do CPOG 2024/2025, expresso o meu reconhecimento pelo espírito de corpo, amizade e apoio mútuo, pilares essenciais neste percurso.

De forma muito especial, expresso o meu mais profundo e sentido agradecimento à minha mulher, Alzira Guedes, e ao meu filho, Guilherme Guedes, pelo apoio incondicional, constante estímulo, compreensão e paciência demonstrados ao longo de todo o percurso, inclusive nos momentos mais exigentes da presente investigação.



## Índice

1. Introdução .....	1
2. Enquadramento teórico, metodologia e método .....	4
2.1. Estado da Arte.....	4
2.1.1 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas... 4	
2.1.2 Lei do Enquadramento Orçamental .....	6
2.1.3 Certificação Legal das Contas .....	7
2.2. Metodologia e Método.....	10
2.2.1 Metodologia .....	10
2.2.2 Método, participantes e procedimento .....	11
2.3. Modelo de análise .....	12
3. A certificação legal das contas nas Administrações Públicas.....	13
3.1 Análise à atual situação da certificação legal de contas nas Administrações Públicas .....	13
3.2 A certificação legal das contas no Laboratório Nacional do Medicamento e Instituto de Ação Social das Forças Armadas - <i>Benchmarking</i> .....	18
3.3 Síntese conclusiva e resposta à Questão Derivada 1 .....	19
4. A certificação legal das contas nas Forças Armadas .....	21
4.1. Análise à atual situação da certificação legal das contas nas Forças Armadas .....	21
4.2. Síntese conclusiva e resposta à Questão Derivada 2 .....	25
5. Modelo de abordagem à certificação legal das contas nas Forças Armadas .....	27
5.1 Análise SWOT.....	27
5.2 Linhas de Ação .....	27
5.3 Síntese conclusiva e resposta à Questão Central .....	29
6. Conclusões.....	31
Referências bibliográficas .....	38

## Índice de Apêndices

Apêndice A - Modelo de análise.....	Apd A-1
Apêndice B - Corpo de conceitos.....	Apd B-1



Apêndice C - Lista de entrevistados.....	Apd C-1
Apêndice D - Guião de entrevistas.....	Apd D-1
Apêndice E - Análise de conteúdo das entrevistas.....	Apd E-1
Apêndice F - Análise SWOT.....	Apd F-1

### **Índice de Figuras**

Figura 1 - Destinatários e/ou utilizadores do relato financeiro.....	8
Figura 2 - Modelo de Abordagem à CLC nas FFAA.....	30

### **Índice de Quadros**

Quadro 1 - Modelo de análise.....	Apd A-1
Quadro 2 - Corpo de conceitos.....	Apd B-1
Quadro 3 - Estrutura das Normas de Contabilidade Pública no SNC-AP.....	5
Quadro 4 - Opinião Emitida - CLC.....	10
Quadro 5 - Lista de entrevistados.....	Apd C-1
Quadro 6 - Guião de entrevistas.....	Apd D-1
Quadro 7 - Implementação da CLC no MDN (2023) .....	15
Quadro 8 - Análise de conteúdo das entrevistas.....	Apd E-1
Quadro 9 - Análise SWOT - Ambiente interno.....	Apd F 1
Quadro 10 - Análise SWOT - Ambiente externo.....	Apd F 1
Quadro 11 - Análise SWOT.....	Apd F 2
Quadro 12 - Análise SWOT – Linhas de Ação.....	28

### **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Prestação de contas 2023.....	13
Tabela 2 - Entidades que prestaram contas e CLC (2023) .....	14
Tabela 3 - Tipos de opinião emitida nas CLC (2023) .....	14



## Resumo

A certificação legal das contas nas Forças Armadas assume relevância no contexto da reforma da contabilidade pública em Portugal, impulsionada pela entrada em vigor da Lei de Enquadramento Orçamental e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Adotando um raciocínio indutivo e uma estratégia qualitativa, com recurso à análise documental e a entrevistas semiestruturadas, esta investigação, sustentada num estudo de caso, centra-se na certificação legal das contas nas Forças Armadas, analisando as exigências do SNC-AP e propondo contributos para um modelo de abordagem que responda a essas exigências.

Os resultados da investigação sugerem a uniformização de procedimentos e normativos, implementação de boas práticas, bem como a centralização e coordenação da certificação das contas no Ministério da Defesa Nacional. Apontam ainda para reforço dos sistemas de controlo interno complementados por auditorias externas e internas independentes, melhoria da comunicação e articulação entre intervenientes, formação e capacitação dos recursos humanos e, por fim, a modernização tecnológica e integração dos sistemas de informação.

Conclui-se que esta certificação, mais do que uma exigência normativa, constitui uma oportunidade para reforçar a transparência, a *accountability* e credibilidade da informação financeira, contribuindo para uma gestão pública mais eficiente e fortalecimento da confiança nas instituições militares.

## Palavras-chave

Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas; Lei de Enquadramento Orçamental; Certificação Legal das Contas; *Accountability*.



### ***Abstract***

The legal certification of accounts in the Armed Forces has gained relevance in the context of public accounting reform in Portugal, driven by the entry into force of the Budgetary Framework Law and the Public Sector Accounting Standards System.

Adopting an inductive reasoning approach and a qualitative research strategy, this investigation is grounded in a case study and combines document analysis with semi-structured interviews. It focuses on the legal certification of management accounts in the Armed Forces, analysing the requirements imposed by the SNC-AP and proposing contributions toward a model of approach that responds to those requirements.

The research findings suggest the standardisation of procedures and regulations, the implementation of best practices, as well as the centralisation and coordination of account certification under the Ministry of National Defence. They also point to the need for strengthening internal control systems, complemented by independent internal and external audits, improving communication and coordination among stakeholders, enhancing training and capacity-building of human resources, and, finally, promoting technological modernisation and the integration of information systems.

It is concluded that this certification, beyond being a regulatory requirement, represents an opportunity to strengthen transparency, *accountability*, and the credibility of financial information, thereby contributing to more efficient public management and reinforcing trust in military institutions.

### ***Keywords:***

Accounting Standardization System for Public Administrations; Budgetary Framework Law; Legal Certification of Accounts; *Accountability*.



## Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

### A

ADMIL	Administração Militar
AF	Auditoria e Fiscalização
AFE	Administração Financeira do Estado
AP	Administração Pública/Administrações Públicas
Apd	Apêndice
APF	Administração Patrimonial e Financeira
AR	Assembleia da República

### C

CdG	Conta de Gerência
CEE	Comunidade Económica Europeia
CG	Contabilidade de Gestão
CGE	Conta Geral do Estado
CLC	Certificação Legal de Contas de Gerência
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
COR	Coronel
CP	Contabilidade Pública
CPOG	Curso de Promoção a Oficial General

### D

DF	Demonstrações Financeiras
DL	Decreto-Lei
DO	Demonstrações Orçamentais
DN	Defesa Nacional

### E

EMGFA	Estado-Maior General das Forças Armadas
EX	Exército



## **F**

FA	Força Aérea
FFAA	Forças Armadas

## **G**

GAT	Guia de Aplicação Técnica
GE	Gestão Empresarial

## **I**

IA	Inteligência Artificial
IASFA	Instituto de Ação Social das Forças Armadas
INV	Investigação
<i>IPSAS</i>	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
<i>ISA</i>	<i>International Standards on Auditing</i>
IUM	Instituto Universitário Militar

## **L**

LA	Linha de Ação
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
LM	Laboratório Nacional do Medicamento
LOE	Lei do Orçamento de Estado

## **M**

MA	Marinha
MDN	Ministério da Defesa Nacional
MGEN	Major-General
MIC	Metodologia de Investigação Científica

## **N**

NCP	Normas de Contabilidade Pública
NEP	Normas de Execução Permanente



## **O**

O	Oportunidades
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

## **P**

POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública

## **Q**

QC	Questão Central
QD	Questão Derivada

## **R**

RH	Recursos Humanos
ROC	Revisor Oficial de Contas

## **S**

S	Pontos Fortes
SCI	Sistema de Controlo Interno
SI	Serviços Integrados
SIGDN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
SS	Segurança Social
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats</i>

## **T**

T	Ameaças
TC	Tribunal de Contas
TCOR	Tenente-Coronel



**TII** Trabalho de Investigação Individual

**U**

**UE** União Europeia

**W**

**W** Pontos Fracos



## 1. Introdução

A certificação legal das contas de gerência (CLC) emerge como um pilar essencial na consolidação da transparência, da fiabilidade da informação financeira e da *accountability* na Administração Pública (AP), particularmente no setor da Defesa. A reforma da contabilidade pública, materializada pela entrada em vigor da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO; Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro) e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP; Decreto-Lei [DL] n.º 192/2015, de 11 de setembro), veio alterar profundamente os processos de prestação de contas, impondo novos requisitos técnicos e legais às entidades públicas, incluindo as Forças Armadas (FFAA).

Apesar dos avanços normativos, a implementação da CLC nas FFAA tem sido adiada por força de sucessivas dispensas legais, carecendo ainda de um modelo adaptado às especificidades da sua estrutura organizacional e funcional. Esta situação pode comprometer a credibilidade da informação financeira prestada e, por conseguinte, a imagem de rigor e eficiência que caracteriza a instituição militar.

O novo modelo, baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade Pública (*International Public Sector Accounting Standards* [IPSAS]), visa uniformizar e consolidar o processo de prestação de contas na Administração Central e na Segurança Social, trazendo maior fiabilidade, comparabilidade e transparência às contas públicas, melhorando a qualidade da informação financeira. O objetivo é garantir a entrega da Conta Geral do Estado (CGE) à Assembleia da República, precedida do parecer do TC, conforme estipulado nos artigos 65.º e 66.º da LEO.

A LEO alterou o sistema orçamental português, introduzindo uma perspetiva plurianual e novos princípios e regras orientados para o resultado orçamental. Essas mudanças representam desafios significativos para as entidades abrangidas, incluindo as FFAA.

A introdução do SNC-AP fortaleceu o controlo interno nas entidades públicas, exigindo a presença de um contabilista público, um sistema de controlo interno (SCI) e a certificação legal das contas de gerência (CLC) por um Revisor Oficial de Contas (ROC), em conformidade com normas internacionais de auditoria (Boas, Gomes, & Serra, 2019).

Nos termos do artigo 10.º do DL n.º 192/2015, as demonstrações financeiras (DF) e orçamentais (DO) devem ser certificadas, salvo no caso de entidades abrangidas pelo regime simplificado. No caso das FFAA, tem sido aplicada a dispensa prevista para serviços



integrados (SI), beneficiando do regime destinado a entidades de menor dimensão e risco orçamental, conforme estabelecido no artigo 5.º do diploma. Esta dispensa está regulamentada pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, sendo sucessivamente prorrogada pelas Leis do Orçamento do Estado (LOE) desde 2019.

A obrigatoriedade da CLC para entidades públicas com orçamentos superiores a cinco milhões de euros reforça o escrutínio e a credibilidade da informação financeira, proporcionando uma opinião independente sobre a qualidade dos dados e promovendo a *accountability* e transparência na gestão pública (Boas et al., 2019).

A CLC é essencial, pois expressa a opinião do ROC sobre a fiabilidade das DF, sendo que a ausência de certificação pode comprometer a credibilidade da informação financeira e a confiança dos utilizadores (Silva, Rodrigues, & Guerreiro, 2021).

O Parecer n.º 3/2024, de 6 de novembro, do TC (2024a), indicou que “A Conta Geral do Estado de 2023 não foi elaborada nos termos da Lei de Enquadramento Orçamental, o que também impossibilitou a sua certificação pelo Tribunal”. O parecer alertou que este incumprimento compromete o objetivo da CGE proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental e financeira, colocando em risco o cumprimento do prazo da CGE em 2027.

A Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2025, não incluiu a dispensa de certificação para os SI, anteriormente prevista no n.º 2 do artigo 10.º do DL n.º 192/2015. Contudo, o Decreto-Lei n.º 13-A/2025, de 10 de março, que estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2025, manteve essa dispensa para a CLC relativa ao ano de 2024.

Neste contexto, considera-se pertinente o estudo sobre a implementação da CLC nas FFAA, dado existirem desafios que devem ser identificados e analisados para garantir que, quando a certificação se tornar obrigatória, estas entidades estejam preparadas, pois a ausência de CLC ao nível das FFAA, pode afetar a sua imagem pública e não refletir os elevados padrões de rigor que caracterizam a sua atuação. O objeto deste trabalho, no âmbito da Administração Patrimonial e Financeira (APF), é a certificação legal das contas de gerência nas FFAA, analisando as exigências do SNC-AP e propondo contributos para um modelo de abordagem que responda a essas exigências.

Face à abrangência do tema, delimitou-se a análise: no domínio do espaço, referindo-se às FFAA Portuguesas; temporalmente, incidiu no período de 01 de janeiro de 2018, com



implementação do SNC-AP, até abril de 2025; quanto ao conteúdo, cingiu-se ao processo de elaboração e CLC nas FFAA, que responda às exigências do SNC-AP.

Para orientar o Trabalho de Investigação Individual (TII), formularam-se o objetivo geral (OG) e dois objetivos específicos (OE). O OG: Propor contributos para as FFAA responderem aos desafios da CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP; o OE 1: Analisar o ponto de situação relativamente à CLC nas AP; OE2: Avaliar a implementação conducente à CLC nas FFAA.

Para realização da presente investigação, de forma alinhada com o OG e OE anteriormente elencados, definiu-se a Questão Central (QC) e duas Questões Derivadas (QD). A QC: De que forma podem as FFAA assegurar uma CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP?; A QD 1: Em que ponto se encontra a CLC nas AP?; A QD 2: Qual o estado de implementação conducente à CLC nas FFAA?

O TII segue o formato escolar, conforme definido pelo Instituto Universitário Militar (IUM), através da NEP/INV – 003, estruturando-se em seis capítulos.

Seguindo-se à Introdução, o segundo capítulo apresenta a revisão de literatura, abordando o estado da arte, o modelo de análise, a metodologia, incluindo raciocínio, estratégia de investigação, desenho de pesquisa e método utilizado no estudo. O terceiro capítulo avalia a CLC nas AP, analisando o estado atual da sua implementação. No quarto capítulo é efetuada uma análise dos trabalhos tendentes à implementação da CLC nas FFAA, avaliando a sua adequação e resposta aos desafios impostos pelo SNC-AP. No quinto capítulo, desenvolve-se a resposta à QC, apresenta-se uma proposta de contributos para o modelo de abordagem para a CLC, com base numa análise SWOT e linhas de ação estratégicas, alinhado com os requisitos do SNC-AP. A conclusão resume o enquadramento do tema, a metodologia utilizada e os principais resultados face aos objetivos estabelecidos, apresentando a resposta ao problema de investigação e os contributos para o conhecimento, incluindo a proposta de modelo de abordagem à CLC. São ainda destacadas as limitações do estudo e sugestões para futuras investigações.



## 2. Enquadramento teórico, metodologia e método

Este capítulo apresenta o enquadramento teórico que sustenta a investigação, a metodologia adotada, o método e o modelo de análise construído para interpretar a problemática em estudo: a CLC nas FFAA.

O estudo insere-se no domínio das Ciências Militares, no domínio das Ciências Económicas e da Gestão, subárea de Economia e Finanças (IUM, 2024), e foca-se na reforma da contabilidade pública (CP) em Portugal, com destaque na implementação da LEO e do SNC-AP, nomeadamente na CLC nas FFAA.

### 2.1. Estado da Arte

A certificação legal das contas constitui uma exigência do atual modelo de gestão financeira pública, que visa reforçar a transparência, a prestação de contas e a responsabilização na Administração Pública. Neste contexto, a CLC traduz-se na emissão de uma opinião técnica e independente, geralmente da responsabilidade de um ROC, sobre a fiabilidade, regularidade e conformidade legal das demonstrações financeiras e orçamentais de uma entidade pública.

Para uma melhor compreensão desta problemática, importa fazer uma abordagem aos conceitos que constituem a base conceptual deste TII, nomeadamente, o conceito estruturante e os enquadrantes, ou seja, a CLC, bem como do SNC-AP e da LEO, aos quais acrescem o corpo de conceitos desenvolvidos em análise (cfr. Apd. B, quadro 2).

#### 2.1.1 Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

O SNC-AP, criado pelo DL n.º 192/2015, representa um marco transformador na CP, estabelecendo um modelo de contabilidade de acréscimo, integrado com a base de caixa modificada, promovendo maior transparência e rigor. Alinhado com as IPSAS, permite comparabilidade e *accountability* no setor público (Monteiro, 2016). Abrange todos os organismos da AP, incluindo a SS e Entidades Públicas Reclassificadas, o que permite “uma visão consolidada das finanças públicas,” essencial para uma análise integrada dos recursos e compromissos financeiros das diversas entidades do setor público (Custódio & Viana, 2019, p. 48).

Além da uniformização das práticas contabilísticas, o SNC-AP visa facilitar o controlo financeiro e orçamental, assegurar “a eficiência e eficácia dos gastos públicos” e fornecer uma base sólida para a elaboração de DF consolidadas. Esta reforma garante “uma imagem verdadeira e apropriada da posição e do desempenho financeiro das entidades,” promovendo



uma melhor gestão dos recursos e melhorando a tomada de decisões por parte dos decisores políticos (DL n.º 192/2015, art.º 6.º, p. 7586).

A estrutura do SNC-AP compreende 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP): 25 de contabilidade financeira, uma de relato orçamental (NCP 26) e uma de contabilidade de gestão [CG] (NCP 27), adaptadas das IPSAS, que “contemplam os requisitos ao nível da contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como as divulgações necessárias por cada uma das áreas contabilísticas” (Nunes, Rodrigues & Viana, 2016, p. 13). O quadro 3, ilustra a estrutura das NCP e demonstra como essas normas contribuem para cobrir uma ampla gama de necessidades financeiras e operacionais no setor público.

**Quadro 3: Estrutura das Normas de Contabilidade Pública no SNC-AP**

Normas de Contabilidade Pública
NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3 - Ativos Intangíveis
NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6 - Locações
NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8 - Propriedades de Investimento
NCP 9 - Imparidade de Ativos
NCP 10 - Inventários
NCP 11 - Agricultura
NCP 12 - Contratos de Construção
NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18 - Instrumentos Financeiros
NCP 19 - Benefícios dos Empregados
NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24 - Acordos Conjuntos
NCP 25 - Relato por Segmentos
NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental
NCP 27 - Contabilidade de Gestão

Fonte: Adaptado a partir do SNC-AP (2015)

Uma inovação do SNC-AP é a introdução das DF consolidadas, que permitem uma visão integrada das finanças públicas, abarcando tanto a execução orçamental quanto o desempenho financeiro global. Assim, atendendo às exigências de consolidação de contas da União Europeia (UE) e permitindo que Portugal mantenha padrões de reporte financeiro alinhados com os da UE, “O SNC-AP apresenta como objetivo proporcionar informação das entidades públicas que seja útil para os utilizadores do relato financeiro, bem como para



efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomadas de decisões” (Custódio & Viana, 2019, p. 62).

O Plano de Contas organiza-se em classes destinadas à contabilidade orçamental (classe 0), financeira (classes 1 a 8) e analítica (classe 9), permitindo uma leitura clara do sistema (Silva, et al., 2016).

O SNC-AP integra três subsistemas, orçamental, financeiro e de gestão, que asseguram uma visão completa da situação financeira das entidades, promovendo uma monitorização eficaz e uma prestação de contas mais clara (DL n.º 192/2015, art.º 4.º).

A implementação do SNC-AP foi precedida por um projeto-piloto em 2016, envolvendo 53 entidades (TC, 2016). A entrada em vigor deu-se progressivamente entre 2018 e 2019, mediante regulamentação complementar (DL n.º 85/2016; DL n.º 33/2018).

A implementação de políticas contabilísticas comuns no universo do Ministério da Defesa Nacional (MDN) que utiliza o Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN) foi concretizada através do manual Políticas Contabilísticas para a Defesa Nacional (MDN, 2019), o qual promoveu a harmonização de procedimentos, estabeleceu orientações práticas para a aplicação das NCP previstas no SNC-AP e assegurou uma transição tecnicamente adequada do POCP para o novo referencial (TC, 2022).

Os principais benefícios do SNC-AP incluem o reforço da transparência, a responsabilização na gestão dos recursos públicos e a melhoria da comparabilidade internacional das contas (Coelho, 2019; Miranda, 2021).

### 2.1.2 Lei do Enquadramento Orçamental

A LEO surgiu em 2001 (Lei n.º 91/2001), tendo sido alvo de várias alterações que comprometeram a sua coerência (Carvalho, J. S. 2017, p. 67). Em 2015, foi aprovada a nova LEO (Lei n.º 151/2015), que passou a ser um pilar da reforma das contas públicas (Custódio & Viana, 2019), introduzindo uma significativa mudança no processo orçamental, reformulando a arquitetura orçamental pública (Sarmiento, 2015).

As principais inovações são: maior clareza conceptual, criação da Entidade Contabilística Estado, integração das políticas económicas e orçamentais, e clarificação do processo de revisão orçamental (Custódio & Viana, 2019, p. 40). O artigo 65.º da LEO determina a entrega anual de DF, DO e relatório de gestão até 31 de março, ao Ministério das Finanças, ao membro do Governo da tutela e ao TC.

Desta forma, a LEO, juntamente com o novo SNC-AP, tornou-se um dos pilares relevantes na reforma das contas públicas, pois veio definir um conjunto de regras para a



organização, apresentação, aprovação, execução, fiscalização e controlo do Orçamento do Estado. Conforme destacam Custódio e Viana (2019), a nova LEO abriu caminho para uma nova forma de definir e executar a política macroeconómica e de prestar contas.

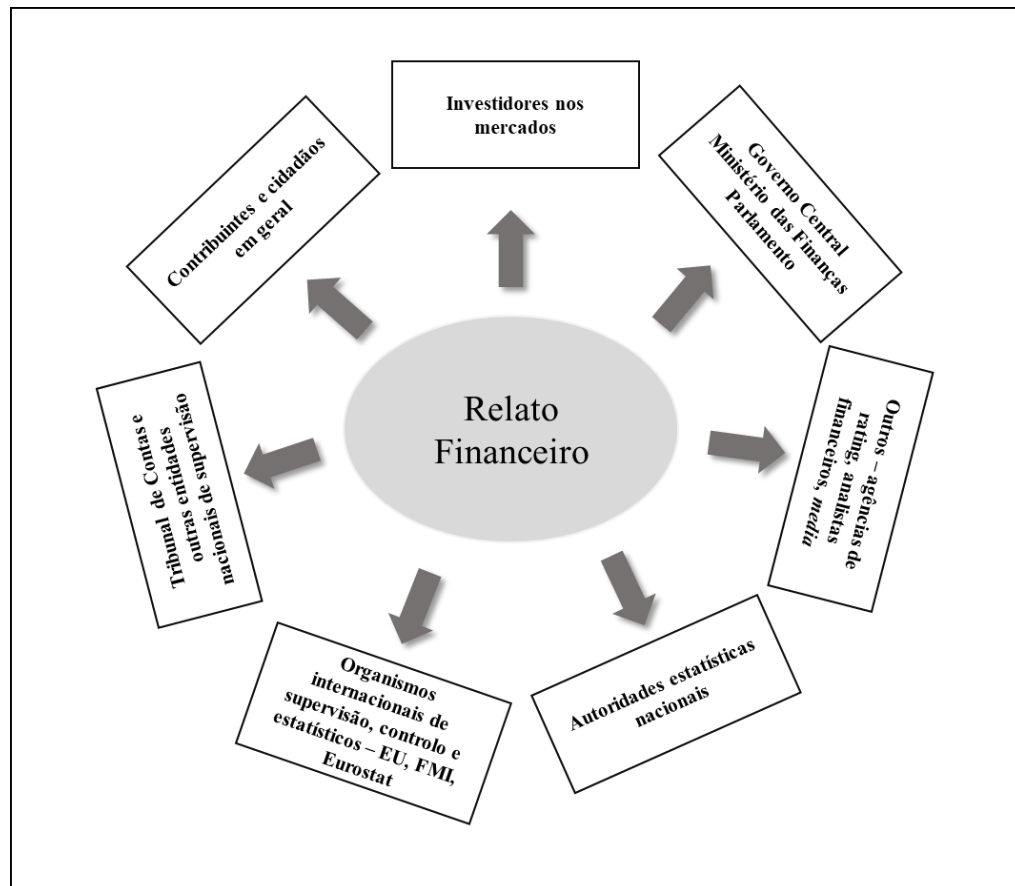
### 2.1.3 Certificação Legal das Contas

A CLC, conceito estruturante desta investigação, constitui uma prática de auditoria essencial em Portugal, surgida da necessidade de assegurar transparência, rigor e fiabilidade nas DF de entidades públicas e privadas. A sua regulamentação teve início na década de 1990, com a publicação do DL n.º 487/99, de 16 de novembro, que definiu o papel dos ROC na auditoria e certificação das contas, garantindo conformidade com as normas legais e regulamentares. Este enquadramento surgiu num contexto de reformas financeiras e administrativas, em que a integração económica global exigia maior fiabilidade das DF e das práticas de auditoria (Fortes, 2019, pp. 9-10).

Inicialmente centrada no controlo e validação de contas básicas, evoluiu, a partir de 1983, com a introdução das primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas pela Câmara dos ROC, que proporcionaram enquadramento e uniformidade ao trabalho dos auditores. Segundo Costa (2023, p. 814), estas normas responderam à necessidade de confiança e credibilidade no setor financeiro.

Em 1994, a Comissão Técnica das Normas introduziu novos padrões, alargando o objetivo da CLC para incluir tipos de opinião mais detalhados, como reservas por limitação de âmbito, ênfases e opiniões adversas (Costa, 2023, p. 815). Estes modelos foram ajustados novamente em 2016, quando a adoção das *International Standards on Auditing (ISA)* trouxe um enquadramento global às práticas de auditoria em Portugal (Costa, 2023, p. 822). A partir deste momento, a CLC passou a incorporar elementos mais rigorosos, como o uso de parágrafos de ênfase para destacar questões significativas que não afetam a opinião do auditor, mas que são relevantes para a compreensão das DF pelos utilizadores (Caiado, 2016, p. 38).

Este processo contínuo de adaptação e evolução reflete a importância da CLC como mecanismo essencial para a promoção da confiança nas instituições (Figura 1), contribuindo para uma maior transparência e responsabilidade financeira em todos os setores (Silva et al., 2021, pp. 12-13).



**Figura 1 – Destinatários e/ou utilizadores do relato financeiro**

Fonte: Adaptado a partir de Silva et al. (2021)

Nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, todas as entidades públicas estão sujeitas a CLC das DF e das DO, exceto aquelas abrangidas pelo regime simplificado. A emissão da CLC resulta do trabalho de revisão / auditoria às contas, que inclui procedimentos de auditoria constituintes de prova suficiente e apropriada que permita que o ROC expresse a sua opinião sobre se as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira da entidade auditada, o seu desempenho financeiro e os fluxos de caixa relativos ao período auditado. O trabalho desenvolvido pelo ROC deve ainda permitir concluir se as DO estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com a NCP 26 do SNC-AP (OROC, 2015; GAT 18, 2025).

Conforme referido por A. Torrado (entrevista presencial, 12 de fevereiro de 2025), a CLC assenta em três abordagens distintas. A primeira relaciona-se com a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, com base nas 25 NCP do subsistema de contabilidade financeira, avaliando eventuais distorções materiais. A segunda refere-se à auditoria de conformidade com a NCP 26, Contabilidade e Relato Orçamental, envolvendo aspetos como alterações orçamentais, contratação, fundos de maneo, tesouraria única, classificador



económico, execução orçamental e cumprimento da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso, entre outros. A terceira abordagem prende-se com a análise do relatório de gestão, nos termos da NCP 27 – CG, devendo este refletir boas práticas de gestão, o desempenho efetivo da Entidade e a sua perspetiva futura, entre outros elementos relevantes.

Os relatórios de auditoria e a CLC em Portugal estão previstos no Guia de Aplicação Técnica [GAT] 1 (2024) publicada pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Para as entidades que aplicam o SNC-AP, o GAT 18 (2025), divulgada pela Circular n.º 10/25, estabelece orientações e modelos aplicáveis à CLC, incluindo DF, DO e Relatório de Gestão.

Nos termos da NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das DF (parágrafo 14), estas devem incluir: Balanço, Demonstração dos Resultados por Natureza, Demonstração das Alterações no Património Líquido, Demonstração de Fluxos de Caixa e Anexo às DF. O parágrafo 46 da NCP 26 determina que as DO históricas devem conter:

- Demonstração do Desempenho Orçamental;
- Demonstração de Execução Orçamental da Receita;
- Demonstração de Execução Orçamental da Despesa;
- Demonstração da Execução do Plano Plurianual de Investimentos;
- Anexo às DO.

O Relatório de Gestão é regulado pela NCP 27 (parágrafo 34) e pelo Regime de Administração Financeira do Estado (DL n.º 155/92, na redação atual).

Atualmente, a estrutura da CLC inclui: opinião, bases da opinião, incerteza material sobre continuidade (quando aplicável), matérias relevantes de auditoria (opcional), responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras, responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras e relato sobre requisitos legais e regulamentares, incluindo DO, relatório de gestão e relatório anual de informações relativas ao imposto sobre o rendimento (quando aplicável) (GAT 18, 2025).

O artigo 45.º, n.º 2, do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, na redação atual) define os tipos de opinião de auditoria possíveis, conforme quadro seguinte:



Quadro 4– Opinião Emitida - CLC

TIPO DE OPINIÃO	OPINIÃO EMITIDA	DESCRIÇÃO
Não modificada	Sem reservas e sem ênfases	Quando o auditor conclui que as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável.
	Apenas com ênfases	Quando o auditor conclui que uma matéria apropriadamente apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras, é de tal importância que deverá constar no seu relatório um parágrafo sobre esta matéria e, deste modo, auxiliar na compreensão por parte dos utilizadores da informação financeira.
Modificada	Com reservas	Quando o auditor conclui que as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas, mas não de forma profunda, ou quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente que lhe permita concluir que estão isentas de distorção material.
	Opinião adversa	Quando o auditor baseado na prova de auditoria obtida, conclui que as distorções, são simultaneamente materiais e profundas para as demonstrações financeiras.
	Escusa de opinião	Quando o auditor é incapaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para formar a sua opinião, concluindo que os efeitos ou possíveis efeitos de distorções que possam existir sobre as demonstrações financeiras são materiais e profundos.

Fonte: Adaptado a partir de Costa (2023)

Desde 2019, os SI têm sido dispensados da apresentação de CLC, ao abrigo do artigo 10.º do DL n.º 192/2015, independentemente do montante de despesa. No entanto, as contas anuais das entidades do MDN continuam a ser remetidas ao TC, elaboradas e preparadas de segundo o SNC-AP, cumprindo a Instrução n.º 1/2019 (TC, 2019).

Segundo o TC (2022, p. 47), em 2021 apenas sete entidades do MDN tinham apresentado CLC, sendo cinco empresas públicas, um serviço e fundo autónomo, e um serviço integrado, a maioria beneficiou da dispensa legal. Atualmente, de acordo com o TC (2024b, p. 9), das contas prestadas por entidades da administração central e SS, apenas 232 incluíam CLC, das quais 14 da DN. No contexto das FFAA, destaca-se a Marinha, que, apesar de serviço integrado e dispensado da CLC, optou por submeter as suas contas de 2019 e 2020 a auditoria (TC, 2022, p. 13).

A revisão da literatura revelou a inexistência de estudos dedicados a modelos de implementação da CLC, com exceção de um trabalho sobre a APF nas FFAA, que aborda pontualmente esta temática (Torrado, 2021). Assim, esta investigação assume carácter exploratório, procurando contribuir para o aprofundamento teórico e prático desta temática.

## 2.2. Metodologia e Método

### 2.2.1 Metodologia

A investigação baseou-se na revisão bibliográfica e na realização de entrevistas semiestruturadas a um grupo de participantes com conhecimento e experiência na temática



em estudo, tanto no contexto militar como fora dele, com o objetivo de identificar as linhas orientadoras para um modelo de CLC aplicável às FFAA. Os dados empíricos foram relacionados com os referenciais teóricos, permitindo a formulação de contributos para uma proposta de abordagem adaptada às especificidades das FFAA.

Assim, a metodologia adotada neste TII, enquadrada pelos normativos em vigor no IUM (2020 e 2024), foi assente num raciocínio indutivo (Santos & Lima, 2019, p. 18) por corresponder a uma abordagem do tema a partir da observação de factos recolhidos nas FFAA, referentes ao estado de implementação da CLC para, através da sua análise, obter uma generalização que permitisse formular propostas de contributos para um modelo de abordagem à CLC nas FFAA.

Por outro lado, foi utilizada uma estratégia de investigação qualitativa por se considerar a mais adequada para estudar um fenómeno complexo, pouco investigado e dependente de múltiplos fatores institucionais e normativos (Santos & Lima, 2019, pp. 27-29) com recurso a análise documental para examinar o atual modelo da CLC nas FFAA, e entrevistas semiestruturadas para aprofundar as dificuldades existentes e desafios à obtenção da CLC e, posterior proposta de contributos que respondam aos desafios da CLC nas FFAA, de acordo com as exigências do SNC-AP.

No que respeita ao desenho de pesquisa, este foi o estudo de caso (Santos & Lima, 2019, pp. 36-37), tendo em conta que a investigação se focou na apresentação da proposta de contributos para um modelo de abordagem à CLC nas FFAA.

### 2.2.2 Método, participantes e procedimento

Inquiriu-se por entrevista semiestruturada um grupo de participantes que possuem conhecimento e experiência como especialistas da temática em estudo. Com base nas QD, a amostra desejável recaiu sobre um conjunto de entidades muito específicas, com funções de elevada responsabilidade no âmbito da CP e sobre a temática da CLC e entidades que proporcionam um desafio, modificação ou avanço daquilo que se sabe ao nível teórico (Rego, Cunha & Meyer Jr, 2018, p. 54) das seguintes áreas: TC, entidade com competência para auditar e fiscalizar as contas de gerência; Gestão de Empresas, tendo a opção recaído sobre ROC; no âmbito das AP, Diretores Financeiros do Instituto de Ação Social das Forças Armadas (IASFA) e do LM, no contexto militar, inquiriram-se participantes da Estrutura Financeira das FFAA (cfr. Apd. C, quadro 5).



Tendo presente a validade da investigação e na procura da resposta aos objetivos do estudo, a amostra foi orientada e centrada num grupo de participantes pelo seu conhecimento e experiência como especialistas da temática em estudo, dentro e fora do contexto militar.

Por outro lado, importa referir que a dimensão da amostra (N = 13), conjugada com o princípio da saturação teórica, revelou-se adequada para responder cabalmente às questões de investigação, por refletir o facto do referencial teórico estar estabelecido, de existir um acesso privilegiado ao terreno e referir-se a um caso específico dentro das FFAA (Rego et al., 2018).

A recolha de dados assentou na análise documental de legislação, especialmente os diplomas legais e as normas internas das FFAA, e nas entrevistas semiestruturadas realizadas de forma presencial e por correio eletrónico.

A análise documental permitiu construir o guião de entrevista (cfr. Apd. D, quadro 6), ajustado durante o processo para captar dados não previstos inicialmente.

Os dados foram tratados mediante análise qualitativa dos conteúdos das entrevistas, de modo a validar dados recolhidos na análise documental, obter dados não disponíveis nessas fontes e obter informação mais precisa, (Guerra 2006, pp. 69-86, cit. por Santos & Lima, 2019, pp. 122-127) e a análise SWOT, nomeadamente os que resultam da análise do ambiente interno, os pontos fortes (S) e pontos fracos (W) e os que decorrem do ambiente externo, ameaças (T) e oportunidades (O), como técnicas de tratamento de dados.

### **2.3. Modelo de análise**

Com base nos objetivos definidos e na articulação entre a literatura e os dados empíricos, foi construído um modelo de análise (Apêndice [Apd] A, quadro 1) composto por cinco dimensões centrais, Certificação, Contabilidade, Controlo, Recursos Humanos (RH) e Meios Tecnológicos, a partir do qual se desenvolveu a investigação (Santos & Lima, 2019, pp. 61-63).



### 3. A certificação legal das contas nas Administrações Públicas

Este capítulo analisa o enquadramento e o estado de implementação da CLC na Administração Pública portuguesa, com destaque para os seus fundamentos legais, os principais intervenientes no processo e os progressos e constrangimentos registados nos últimos anos.

#### 3.1 Análise à atual situação da certificação legal de contas nas Administrações Públicas

Nos termos do artigo 3.º do SNC-AP, este referencial é aplicável a todas as entidades das AP. No entanto, as sucessivas LOE e LEO têm previsto regimes transitórios que adiam a sua plena aplicação (TC, 2024b, p. 5).

A Lei n.º 82/2023 (2023), referente ao OE para 2024, autorizou, a título excecional, que as contas relativas ao ano de 2023 fossem apresentadas com base no referencial contabilístico utilizado em 2022, desde que tal opção estivesse devidamente fundamentada.

Segundo o TC (2024b), até 30/07/2024 foram submetidas aquela entidade 1.275 contas referentes a entidades dos subsectores da administração central e SS. Dessas, 1.203 (94,4%) usaram o SNC-AP, enquanto as restantes aplicaram outros referenciais, conforme se sistematiza na tabela seguinte:

Tabela 1 – Prestação de contas 2023

REFERENCIAL CONTABILÍSTICO DE RELATO FINANCEIRO	ENTIDADES	
	Nº	%
SNC-AP	1 203	94,4
POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) ou POC Sectoriais	44	3,5
SNC (Sistema de Normalização Contabilística)	14	1,1
IFRS (Normas Internacionais de Relatório Financeiro)	8	< 1,0
SNC-ESNL (Sistema de Normalização contabilística - Entidades do Sector Não Lucrativo)	29	< 1,0
<b>TOTAL</b>	<b>1 275</b>	<b>100</b>

Fonte: Adaptado a partir de TC (2024b)

Das 1.203 entidades com SNC-AP, 994 (82,6%) adotaram o regime integral e 209 (17,4%) o regime simplificado.

De acordo com o artigo 10.º do SNC-AP, todos os serviços públicos, excetuando os abrangidos pelo regime simplificado, estão obrigados à CLC. As contas são anualmente submetidas ao TC, eletronicamente, e preparadas de acordo com o referencial vigente, cumprindo a Instrução n.º 1/2019 (TC, 2019).



O TC examina as contas com base em princípios de auditoria, podendo emitir juízo sobre a adequação da informação financeira, a legalidade das transações e a conformidade com os princípios da boa gestão (TC, 2019).

No que respeita à CLC, o TC (2024b) considerou que a CGE de 2023 não cumpriu a LEO, por não incluir DO e DF consolidadas, impedindo a sua certificação. Os atrasos na implementação da LEO continuam a limitar a integração e o tratamento consolidado da informação resultante da contabilidade orçamental, financeira e de gestão.

Tendo por base o Relatório de Auditoria n.º 2/2024–2.ª S., de 31 de outubro do TC (TC, 2024b, p. 9), a realidade da implementação da CLC nas AP era a seguinte, à data de 30/07/2024:

**Tabela 2 – Entidades que prestaram contas e CLC (2023)**

REFERENCIAL CONTABILÍSTICO DE RELATO FINANCEIRO	ENTIDADES	
	Nº	%
Contas com CLC	232	18,2
Contas sem CLC, mas com justificação de não remessa tempestiva da mesma ou declaração de impossibilidade de certificação	42	3,3
Restantes contas sem CLC	1 001	78,5
<b>TOTAL</b>	<b>1 275</b>	<b>100</b>

Fonte: Adaptado a partir de TC (2024b)

Segundo o relatório, apenas 232 contas foram instruídas com a respetiva CLC. O reduzido número justifica-se, em parte, por dispensas legais de CLC (regime simplificado do SNC-AP e SI do Estado), existência de entidades obrigadas que não apresentaram CLC nem justificaram a sua ausência, entregas intempestivas de contas e CLC.

Das 232 entidades com CLC, 155 (66,8%) apresentaram opinião não modificada, sendo metade “sem reservas e sem ênfases” e 77 (33,2%) tiveram opiniões modificadas (TC, 2024b), conforme se sistematiza:

**Tabela 3 – Tipos de opinião emitida nas CLC (2023)**

TIPO DE OPINIÃO	OPINIÃO EMITIDA	DISTRIBUIÇÃO DO NÚMERO DE CLC POR TIPO DE OPINIÃO		
		Nº	%	% (Total)
Não Modificada	Sem reservas e sem ênfases	116	50,0	66,8
	Apenas com ênfases	39	16,8	
Modificada	Apenas com reservas	45	19,4	33,2
	Com reservas e com ênfases	32	13,8	
<b>TOTAL</b>		<b>232</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Fonte: Adaptado a partir de TC (2024b)

De acordo o TC (2024a, p. 5) “os atrasos na implementação da Lei de Enquadramento Orçamental prejudicam uma contabilidade orçamental mais rica, uma contabilidade



financeira mais avançada e uma contabilidade de gestão orientada para a transparência”. De acordo com o mesmo relatório, os atrasos resultaram da inexistência de condições essenciais, de que se destacam:

- A definição de elementos estruturantes do quadro concetual de referência à preparação da conta;
- Desenvolvimento dos sistemas de informação de suporte à preparação da Conta;
- Criação de mecanismos de identificação das entidades que integram o perímetro do grupo público nas óticas financeira e orçamental;
- Conclusão dos processos para operacionalizar a Entidade Contabilística Estado;
- A implementação de procedimentos de controlo interno destinados a garantir a fiabilidade da Conta.

De acordo com o relatório foram emitidas 168 reservas nas 77 CLC com opinião modificada, das quais 142 resultaram da falta de prova de auditoria suficiente e adequada, indício em muitas circunstâncias, de fragilidade no controlo interno. Em 71 CLC foram identificadas 146 ênfases sobre 158 aspetos relevantes divulgados nas DF (TC, 2024b)<sup>1</sup>.

No caso do MDN, segundo informação de J. Tavares (entrevista por *email*, em 24 de janeiro de 2025), tendo como referência a última conta de gerência analisada pelo TC, das 17 entidades analisadas, apenas seis (35,3%) implementaram a CLC, nomeadamente a Marinha. Restantes Ramos e EMGFA, ainda não a aplicaram, conforme quadro 7:

**Quadro 7 – Implementação da CLC no MDN (2023)**

Designação Serviço	Tipo de Serviço	CLC	Observações
Entidade Contabilística «Ação Governativa» e Serviços Centrais de Suporte - Ministério da Defesa Nacional	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Direcção-Geral de Recursos da Defesa Nacional	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Inspecção Geral de Defesa Nacional	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Direcção-Geral de Política de Defesa Nacional	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Exército	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Secretaria Geral do Ministério da Defesa	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Força Aérea	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Marinha	SERVIÇOS INTEGRADOS	Sim	Entregou CLC apesar de declarar não ser obrigatória
Estado-Maior General das Forças Armadas	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Polícia Judiciária Militar	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Arsenal do Alfeite, SA	SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS	Sim	
Instituto de Defesa Nacional	SERVIÇOS INTEGRADOS	Não	
Instituto Hidrográfico	SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS	Sim	
Instituto de Ação Social das Forças Armadas	SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS	Não	Trabalhos da CLC ainda a decorrer
Extra - Explosivos da Trafaria, SA	SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS	Sim	
Idd - Plataforma das Indústrias de Defesa Nacionais, S.A.	SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS	Sim	
Laboratório Nacional do Medicamento	SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS	Sim	

**Fonte:** Adaptado Tavares (*op. cit.*)

<sup>1</sup> As reservas incidem, sobretudo na Saúde e Ensino Superior, sobre distorções ou limitações de âmbito em contas a receber, ativos fixos tangíveis, fornecedores, provisões, prestações de serviços, gastos com pessoal e depreciações/amortizações. Cerca de 55% das ênfases referem-se a processos de reestruturação (fusão, extinção, entre outros), natureza e variação de saldos, critérios de reconhecimento ou mensuração, políticas e estimativas contabilísticas; contas por aprovar pela tutela; ou património líquido inferior a 50% do capital.



Com base na análise de conteúdos das entrevistas realizadas (cfr. Apêndice E, Quadro 8), foram identificadas dimensões e indicadores relevantes para a situação atual da CLC nas AP, com destaque para os conceitos-chave.

**Na dimensão “Certificação”**, no indicador “Implementação”, destaca-se a percepção generalizada de que as entidades sujeitas ao regime geral devem cumprir a exigência de CLC, conforme previsto no SNC-AP. Já as entidades dispensadas por força das sucessivas LOE tendem a adiar ou a não adotar a certificação, posição consensual entre os especialistas. Como refere J. Tavares (*op. cit.*), “O SNC-AP prevê que todas as contas do regime geral se encontram sujeitas a certificação legal de contas, dispensando as entidades abrangidas pelo regime simplificado consagrado no referido referencial de contabilidade. [...], as sucessivas Leis de Orçamento do Estado ou os respetivos Decretos-lei [...] têm trazido exceções relevantes a este regime.”.

No indicador “Reservas na CLC”, os especialistas realçam a importância das reservas associadas a distorções materiais, limitações de âmbito, riscos estruturais e fragilidades no controlo interno, assim como aos desafios inerentes à implementação do SNC-AP. J. Tavares (*op. cit.*) alerta que “Todas as reservas devem inspirar particular consideração, pois reportam-se a distorções materiais às contas ou a limitações de âmbito relevantes.” A. Pinto (entrevista presencial, 31 de janeiro de 2025) refere que, nas AP, “a perspectiva de avaliação do risco é talvez aquela que é mais fácil de transmitir e os riscos [...], a maior parte [...] ao nível da sua prestação de contas, acabam por ser onde aparecem as maiores limitações em termos da certificação legal de contas relativamente às reservas.” T. Melo (entrevista por *email*, 17 de fevereiro de 2025) acrescenta que persistem “situações decorrentes de processos que não haviam sido regularizados com o POCP, [...], e [...] outras problemáticas decorrentes de outras obrigações, que podem eventualmente acarretar responsabilidade financeira.”.

Quanto ao indicador “Limitações à Certificação”, os especialistas apontam como principais obstáculos os atrasos na implementação da LEO, a ausência de regulamentação da certificação das DO, a suspensão da obrigação de certificação para os SI através da LOE, e a falta de uma cultura de *compliance* e de prestação de contas com abordagem holística. J. Tavares (*op. cit.*) destaca os “atrasos na implementação da LEO, mais concretamente da definição do modelo de controlo interno e auditoria (projeto de implementação da LEO) e da regulamentação da certificação das demonstrações orçamentais.” A. Pinto (*op. cit.*) refere a [...] falta de cultura de *compliance* [...] falta de cultura holística, [...] associada à prestação



de contas.” T. Melo (*op. cit.*) reforça que “a obrigação de certificação tem estado suspensa para os Serviços Integrados” e que existem “situações que dificultam a capacidade de contratação de serviços de revisão de contas nos Serviços Integrados que o pretendem.”

No que respeita ao indicador “Credibilidade da Informação”, J. Tavares (*op. cit.*) sublinha o papel essencial da CLC na credibilização e transparência das DF das entidades públicas, embora reconheça que esta não constitui o único instrumento de controlo das contas públicas.

**Na dimensão “Controlo”**, e no indicador “SCI”, cuja implementação está prevista no artigo 9.º do SNC-AP, os especialistas são unânimes quanto à sua importância para validar as asserções subjacentes às DF e DO, assegurando a qualidade da informação financeira. J. Tavares (*op. cit.*) refere que “Nos termos das ISA, em especial da ISA 315, os auditores têm de obter uma compreensão do SCI para definição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.” A. Pinto (*op. cit.*) destaca que “O sistema de controlo interno, depois de uma boa identificação dos riscos, cria normas, cria processos para garantir que os riscos não produzem os seus efeitos nas demonstrações financeiras.” T. Melo (*op. cit.*) acrescenta que o SCI é “um pilar fundamental do garante da legalidade e boa execução processual, no sentido da boa gestão, também financeira.” J. Martins (entrevista por *email*, 10 de fevereiro de 2025) sublinha que sistemas de controlo robustos e orientados para mitigar riscos identificados e avaliados conferem segurança à gestão da organização e à equipa de auditoria. A. Mendonça (entrevista por *email*, 11 de fevereiro de 2025) reforça que os sistemas de controlo interno nas AP têm um papel crucial na mitigação de riscos que podem comprometer a qualidade da informação financeira.

Relativamente às fragilidades no SCI, os especialistas identificam debilidades estruturais que dificultam a obtenção de prova de auditoria suficiente para a emissão de CLC sem reservas. Entre estas, destacam-se: ausência de procedimentos formais de controlo, avaliação de risco pouco robusta, desalinhamento entre riscos e controlos, falta de evidência da implementação, cadastro patrimonial inadequado, reconciliações bancárias irregulares e falhas na mensuração de ativos. J. Tavares (*op. cit.*) detalha estas limitações, enquanto A. Pinto (*op. cit.*) refere que “a avaliação do risco ainda é uma coisa mais de forma do que substância [...] e o ambiente de controlo já está a dar os primeiros passos [...]” T. Melo (*op. cit.*) salienta a complexidade crescente da contabilidade e a dispersão legislativa, bem como a inexistência de uma base centralizada de consulta: “as obrigações são cada vez mais, dispersas em múltipla legislação, não existindo uma base onde os serviços possam consultar,



como que numa lista de conferência (*check-list*) [...]” J. Martins (*op. cit.*) refere fragilidades recorrentes no SCI das AP, com impacto direto na auditoria e na CLC, nomeadamente na gestão de ativos, controlo de RH e remunerações, gestão de inventários, incumprimento do Código dos Contratos Públicos entre outros. A. Mendonça (*op. cit.*) destaca ainda a falta de formalização e documentação dos controlos, bem como falhas na identificação e registo dos riscos.

### **3.2 A certificação legal das contas no Laboratório Nacional do Medicamento e Instituto de Ação Social das Forças Armadas - *Benchmarking***

Na lógica de *benchmarking*, foram avaliadas boas práticas e estratégias adotadas por outras entidades das AP, nomeadamente o LM e o IASFA.

**Na dimensão “Certificação”**, indicador “Implementação”, T. Simenta (entrevista por *email*, 26 de janeiro de 2025) refere que o LM apresenta um processo estruturado de CLC, assegurado pelo Fiscal Único, enquanto C. Santos (entrevista por *email*, 22 de janeiro de 2025) refere que o IASFA está em fase de CLC do exercício de 2023, atualmente a ser complementada com o Relatório e Contas e com o Parecer do ROC. No indicador “Desafios”, T. Simenta (*op. cit.*) refere que “O LM, por inerência à sua Certificação Legal de Contas, tem as demonstrações financeiras e orçamentais certificadas. [...] Foi um trabalho bem-sucedido [...]”. Já C. Santos (*op. cit.*) aponta no IASFA dificuldades técnicas e atrasos no processo, relacionados sobretudo com a transição para o SNC-AP.

**Relativamente à dimensão “Contabilidade”**, indicador “Contabilidade Orçamental, Financeira e de Gestão”, ambas as entidades reconhecem que a CG (NCP 27) constitui o maior desafio, devido aos seus princípios e exigências normativas.

**Na dimensão “Controlo”**, indicador “SCI”, tanto o LM e IASFA reforçam a relevância do controlo interno para a CLC. T. Simenta (*op. cit.*), sobre o LM, admite pequenas fragilidades, mas destaca a melhoria contínua do sistema, afirmando que estas não comprometem a certificação. C. Santos (*op. cit.*) do IASFA sublinha a importância de um SCI eficaz, validado e certificado. Quanto às alterações necessárias para assegurar ou facilitar a CLC, C. Santos (*op. cit.*) ao nível do IASFA realça a implementação de normativos internos e o acompanhamento por auditorias. Sobre esta matéria T. Simenta (*op. cit.*), no âmbito do LM destaca a sinergia entre o Fiscal Único e a Direção Financeira como fator decisivo. Relativamente aos mecanismos de monitorização, C. Santos (*op. cit.*) do IASFA valoriza a existência de ferramentas no SCI que permitam acompanhar a execução



orçamental e financeira, identificar riscos e garantir a disponibilização oportuna da informação. Acrescenta ainda a importância de equipas estáveis e envolvidas nesse processo.

Na dimensão “**Recursos Humanos**”, indicador “Formação”, C. Santos (*op. cit.*) identifica, no IASFA, carência de formação específica para a CLC, enquanto T. Simenta (*op. cit.*) do LM destaca a relevância das competências e experiência dos dirigentes financeiros para assegurar o processo de certificação.

Por fim, na dimensão “**Meios Tecnológicos**”, C. Santos e T. Simenta consideram o SIGDN adequado, embora reconheçam a necessidade de atualizações contínuas para responder às exigências do SNC-AP.

### 3.3 Síntese conclusiva e resposta à Questão Derivada 1

Este capítulo apresentou uma síntese sobre a aplicabilidade do SNC-AP na prestação de contas ao TC por parte das entidades das AP, analisando o estado atual da CLC, os principais problemas identificados, as medidas normativas e metodológicas adotadas ou a adotar, bem como o seu impacto na transparência, responsabilização e boa gestão dos recursos públicos. Com base na análise documental e nas entrevistas realizadas, e tendo por referência as dimensões e indicadores definidos no modelo de análise, foi possível responder à QD1, permitindo inferir o seguinte:

- O SNC-AP estabelece a obrigatoriedade de CLC para entidades do regime geral;
- Persistem limitações legais (regime simplificado, SI) e operacionais (falta de recursos, desconhecimento);
- Apenas 232 das 1.275 contas submetidas ao TC em 2023 foram instruídas com a respetiva CLC; as causas de não submissão foram as dispensas legais, omissões injustificadas ou entregas intempestivas;
- No âmbito do MDN, apenas 6 das 17 entidades (35,3%) tinham contas certificadas em 2023. As restantes 11 (64,7%), incluindo o Exército, a Força Aérea e o EMGFA, não apresentaram CLC;
- Quanto à qualidade das certificações, 66,8% das 232 CLC apresentaram opinião não modificada e 33,2% opinião modificada;
- As reservas foram sobretudo por falta de prova de auditoria, distorções materiais e falhas no controlo interno;
- Persistem atrasos na implementação plena da LEO, nomeadamente na regulamentação das DO e na definição do modelo de controlo interno;



- Especialistas apontam atraso na regulamentação da certificação das DO e ausência de cultura de *compliance*;
- A CLC reforça a credibilidade, transparência e responsabilização das entidades, embora não substitua outros mecanismos de controlo (TC, Inspeções, entre outros);
- O SCI assume um papel central na validação das DF e DO e na garantia da qualidade da informação financeira;
- Verificam-se fragilidades nos SCI, como a ausência de procedimentos formais, avaliação de risco insuficiente e falta de evidência documental;
- Existe dispersão legislativa e ausência de bases de referência consolidadas (e.g., *check-lists*) para apoiar a operacionalização da CLC;
- Existem riscos de natureza estrutural, resultantes da ausência de cultura organizacional orientada para a fiabilidade das contas, bem como riscos materiais, associados a deficiências nos mecanismos de controlo interno, que comprometem a credibilidade da CLC.
- No que se refere às boas práticas, a análise ao LM e ao IASFA evidencia que:
  - O LM dispõe de um modelo de CLC consolidado, assente na articulação eficaz entre o Fiscal Único e a Direção Financeira;
  - O IASFA encontra-se em fase de implementação, enfrentando dificuldades técnicas decorrentes da transição para o SNC-AP;
  - Reconhecem a importância de SCI robustos, implementação de normativos internos e supervisão rigorosa por auditorias;
  - A CG é o maior desafio técnico identificado;
  - Destacam a necessidade de formação específica dos RH e modernização dos sistemas de informação.



#### 4. A certificação legal das contas nas Forças Armadas

Este capítulo analisa a situação atual da CLC nas FFAA (Ramos e EMGFA), identificando os fatores que condicionam a sua implementação, os constrangimentos estruturais e operacionais, e os contributos extraídos da recolha empírica, com base na análise documental e nas entrevistas realizadas.

##### 4.1. Análise à atual situação da certificação legal das contas nas Forças Armadas

Dando seguimento à estrutura de análise definida e com base nas entrevistas (cfr. Apd. E, Quadro 8), avaliou-se a situação atual da CLC nas FFAA face às exigências do SNC-AP, identificando-se os conceitos-chave por dimensão e indicador.

Na dimensão “Certificação” e indicador “Implementação”, a “Marinha tem tudo em execução para apresentação das suas contas certificadas” (P. Pires, entrevista por *email*, em 29 de janeiro de 2025). Os restantes Ramos e o EMGFA submetem apenas a Conta de Gerência, cumprindo os requisitos do TC. Prevê-se que Exército (A. Torrado, *op. cit.*) e Força Aérea (J. Chambel, entrevista por *email*, em 07 de fevereiro de 2025) adotem em breve a CLC. O EMGFA, segundo V. Veiga (entrevista por *email*, em 08 de fevereiro de 2025), só avançará com a CLC quando for legalmente exigida, reconhecendo que “[...] não será fácil antecipar quando estará o EMGFA em condições de obter uma CLC [...]”.

No indicador “Constrangimentos à CLC”, a Marinha não identifica quaisquer obstáculos (P. Pires, *op. cit.*). O Exército (A. Torrado, *op. cit.*) e a Força Aérea (J. Chambel, *op. cit.*) apontam a dispensa legal como motivo para adiar a implementação, aproveitando-a para, em tempo oportuno, preparar adequadamente a metodologia e os procedimentos a adotar na elaboração das demonstrações que integram a Conta de Gerência, garantindo o cumprimento dos requisitos exigidos para a CLC, quando esta for obrigatória.

Já V. Veiga (*op. cit.*) aponta limitações como a “[...] falta de Recursos Humanos (RH), modelo de Administração Financeira do EMGFA, sistematização e desenvolvimento de rotinas e procedimentos contabilísticos e não existência de Contabilidade de Gestão.”.

Quanto ao indicador “Desafios”, a Marinha foca-se na redução de reservas através da melhoria dos registos no SIGDN (P. Semide, entrevista por *email*, em 31 de janeiro de 2025). No Exército, destaca-se a descentralização dos registos, a captação centralizada da informação e a permanência de pessoal qualificado (A. Torrado, *op. cit.*). Na Força Aérea, os desafios passam pela agilização da prestação de contas, eficácia comunicacional e robustez do controlo interno (J. Chambel, *op. cit.*). Para o EMGFA, V. Veiga (*op. cit.*)



considera que “[...] com os RH atuais e as responsabilidades atualmente afetas à DIRFIN será [...] um desafio muito exigente.”.

Relativamente ao indicador “Credibilidade da informação”, os especialistas consideram que a ausência de CLC compromete a confiança nos dados financeiros. J. Tavares (*op. cit.*) refere que a falta de contas certificadas afeta a credibilidade e fiabilidade da informação; A. Pinto (*op. cit.*) refere percepção de opacidade e desconfiança; A. Mendonça (*op. cit.*) sublinha o impacto em termos de *accountability* e rigor; e J. Martins (*op. cit.*) afirma que “A CLC é o selo de qualidade acerca da conformidade das demonstrações financeiras e orçamentais [...]”.

No indicador “Metodologia a adotar”, os Diretores Financeiros defendem a contratação de consultoria e acompanhamento por SROC, promovendo uniformização e robustez na CLC, valorizando ainda a uniformização metodológica no contexto da Defesa Nacional. Em sentido contrário, V. Veiga (*op. cit.*) defende que o TC continue a certificar a AP através da conta de gerência. O Exército (A. Torrado, *op. cit.*) recorreu a serviços de consultoria prestados por uma SROC, com o objetivo de avaliar a metodologia a aplicar na elaboração das demonstrações que integram a Conta de Gerência, assegurando o cumprimento dos requisitos necessários para uma CLC não modificada. Destaca-se a utilidade do trabalho realizado, por ter permitido identificar o quadro referencial a adotar e as áreas que necessitam de desenvolvimento. Está ainda prevista a contratação de uma empresa que acompanhe, desde o início de cada exercício económico, a atividade contabilística do Exército, reforçando a robustez, sustentação e oportunidade da emissão da CLC. Já a Força Aérea (J. Chambel, *op. cit.*) optou por adquirir este serviço a uma empresa externa certificada para apoiar na CLC, por não dispor de capacidade própria.

Os especialistas destacam a importância de manter SCI eficazes ao relato financeiro, da transversalidade dos RH e da integração da informação financeira. Recomendam planeamento prévio, correção de fragilidades e auditorias antecipadas. Para J. Tavares (*op. cit.*), “[...] as entidades devem [...] adotar procedimentos que contribuam para uma adequada preparação das contas [...] sistemas de controlo interno [...] relevantes para o relato financeiro.” A. Pinto (*op. cit.*) reforça que “[...] a abordagem primeira é não trabalhar em “silos” [...]; [...] transversalidade [...] na informação que chega [...] que muitas vezes chega mais tarde [...]”. T. Melo (*op. cit.*) considera fundamental preparar-se com tempo, validando e aferindo contas para identificar e corrigir debilidades. J. Martins (*op. cit.*)



conclui que é essencial “[...] contratualizar atempadamente os serviços de revisão/auditoria [...] para avaliação adequada do risco [...] tendo em vista uma CLC sem reservas.”

**Na dimensão “Contabilidade”**, no indicador “Implementação da Contabilidade Orçamental, Financeira e de Gestão”, a Marinha (P. Semide, *op. cit.*) e o Exército (A. Torrado, *op. cit.*) referem que a Contabilidade Orçamental se encontra próxima do alinhamento e requer menor preocupação. Em contraste, a Contabilidade Financeira é apontada como um dos principais desafios para a CLC, dada a complexidade das NCP. A Força Aérea (J. Chambel, *op. cit.*) considera que as suas DO estão preparadas.

Relativamente à CG, os três Ramos, através dos seus Diretores Financeiros, reconhecem-na como o maior desafio, não tanto pela complexidade da NCP 27, mas pela morosidade e dificuldade na sua operacionalização. Apontam como principais obstáculos a necessidade de criar uma nova estrutura de custos, a escassez de RH especializados e a ausência de um sistema consolidado que responda às exigências da NCP 27. No caso do Exército, A. Torrado (*op. cit.*) acrescenta a dispersão e dimensão da estrutura organizacional.

Os especialistas em CLC sublinham a necessidade de integrar as três dimensões do SNC-AP para garantir a consistência do relato financeiro (J. Tavares, *op. cit.*), a importância de uma contabilidade financeira estável como base da CG (A. Pinto, *op. cit.*), e as dificuldades no reconhecimento patrimonial e aplicação das normas (T. Melo, *op. cit.*). J. Martins (*op. cit.*) e A. Mendonça (*op. cit.*) salientam ainda os desafios da contabilidade financeira, como a exigência de formação, implementação de controlos específicos e carência de aplicações informáticas robustas.

**Na dimensão “Controlo”**, no indicador “SCI, implementação, desafios e instrumentos de monitorização”, os Diretores Financeiros das FFAA destacam a necessidade de um controlo financeiro robusto e eficaz, em conformidade com o SNC-AP e a legislação da contratação pública. Evidenciam a importância do controlo de ativos fixos tangíveis e existências, a gestão de riscos financeiros, a monitorização contínua da conformidade legal, a normalização de processos com avaliação de desempenho e a sistematização de rotinas contabilísticas que assegurem a fiabilidade dos registos.

Quanto às alterações nos sistemas de comunicação e informação para suporte à CLC, a Marinha, segundo P. Pires (*op. cit.*), valoriza a produção de relatórios, *workshops* temáticos, acompanhamento de recomendações, normativo interno e controlo sistemático da sua aplicação. O Exército, por A. Torrado (*op. cit.*), destaca a melhoria da comunicação entre revisores e serviços, a divulgação de normativos e o reforço na captação e disponibilização



de informação financeira para auditoria. A Força Aérea, segundo J. Chambel (*op. cit.*), defende um sistema de comunicação entre as três linhas de defesa: gestão operacional, controlo interno e auditoria interna. No EMGFA, V. Veiga (*op. cit.*) aponta a necessidade de ampliar o acesso ao SIGDN e melhorar a prontidão de resposta aos utilizadores.

Relativamente aos instrumentos de monitorização, os Diretores Financeiros sublinham a importância do acompanhamento contínuo das operações orçamentais e financeiras, através da prestação mensal de contas e da avaliação das medidas de controlo de risco, permitindo corrigir atempadamente registos e mapas contabilísticos.

Quanto aos desafios na implementação dos SCI, os especialistas defendem a adoção de sistemas eficazes e de auditoria interna para assegurar a fiabilidade do relato financeiro e promover melhorias no processo de certificação. Apontam ainda a importância de fomentar uma cultura de monitorização interna, garantir auditoria independente e atualizar continuamente os procedimentos de controlo. Para J. Tavares (*op. cit.*), “A necessidade de adoção de adequados sistemas de controlo interno, bem como da existência de um órgão eficaz de auditoria interna persiste independentemente de as contas das entidades serem ou não objeto de certificação legal.”. A. Pinto (*op. cit.*) salienta a importância de “[...] haver uma cultura que para em cada unidade [...] preocupação por identificar o que é que eu faço, que deva ter implicações na prestação de contas e haver uma monitorização interna [...]; [...] haver uma auditoria interna efetiva a diferentes níveis [...] independente da inspeção; [...]”. T. Melo (*op. cit.*) reforça a necessidade de “[...] manter uma atualização permanente dos procedimentos de controlo interno existentes com o enriquecimento de sistematização de condições de obrigação que tenham emergido ao longo do tempo. [...] identificação dos procedimentos necessários no âmbito da adoção da contabilidade financeira, [...], avaliando riscos de processos complexos [...]”.

**Na dimensão “Recursos Humanos”**, no indicador “Formação exigida pelo processo de CLC e sua adequabilidade”, os Diretores Financeiros das FFAA realçam a importância da formação inicial e contínua para qualificar todos os intervenientes da estrutura financeira, podendo recorrer, quando necessário, a apoio técnico externo. A. Pinto (*op. cit.*) reforça que “[...] para que a cultura de prestação de contas, [...] da transparência, [...] de que processos [...] vão parar à prestação de contas, [...], significa que temos de forma adaptada, [...] dar formação não em referencial contabilístico, [...], mas nos processos e operações que se querem completamente dominados, para poderem ser veiculados [...]”.



**Na dimensão “Meios Tecnológicos”** e no indicador “Sistemas de gestão, informação e relato”, a Marinha e a Força Aérea consideram adequados os sistemas baseados no SIGDN. O Exército reconhece essa adequação, mas aponta limitações estruturais e a necessidade de desenvolvimento, investimento e integração de novas funcionalidades, incluindo Inteligência Artificial (IA), para melhorar a captação e monitorização da informação financeira. O EMGFA entende que “[...] não é o sistema mais adequado para suportar uma CLC [...] é muito exigente em termos de RH, [...] limitação do número de licenças, [...] pouco flexível e, com frequência, os mapas de reporte apresentam falhas.”. A Pinto (*op. cit.*) refere que o sistema “permite fazer tudo”, mas defende o reforço da perceção da informação relevante pelos utilizadores, o aumento de licenças e a reconfiguração da parametrização para consolidar uma cultura de prestação de contas.

#### **4.2. Síntese conclusiva e resposta à Questão Derivada 2**

A análise desenvolvida neste capítulo permite concluir que a CLC nas FFAA se afigura como uma meta viável, cuja concretização exige uma abordagem sistémica, realista e sustentada. A persistência de constrangimentos estruturais e operacionais, a par da ausência de um plano estratégico de transição, tem limitado a evolução deste processo. Com base nos aspetos que se seguem, a análise permitiu responder à QD2:

- Marinha implementa a CLC desde 2020; restantes Ramos das FFAA e EMGFA ainda não concretizaram essa implementação, embora Exército e Força Aérea prevejam fazê-lo num futuro próximo;
- Exército e Força Aérea utilizam a dispensa legal da CLC como oportunidade para preparar os procedimentos e metodologias exigidos para a sua implementação;
- No que respeita aos desafios, a Marinha procura reduzir reservas através da melhoria dos registos no SIGDN. O Exército destaca a importância da descentralização e da permanência de RH qualificados. A Força Aérea evidencia fragilidades nos mecanismos de comunicação e controlo interno. Por sua vez, o EMGFA reconhece limitações estruturais decorrentes da escassez de RH disponíveis;
- A CLC é percecionada como um processo exigente, que requer agilização da prestação de contas, comunicação eficaz, descentralização dos registos, captação centralizada de informação, retenção de pessoal qualificado e sistemas de controlo interno robustos. A sua ausência compromete a credibilidade da informação financeira junto dos *stakeholders*, afetando a transparência e a *accountability*.



- Os Diretores Financeiros dos Ramos sugerem contratar serviços externos e adotar metodologias uniformes no setor da DN para implementar a CLC, enquanto o EMGFA prefere manter o modelo atual com o TC
- Especialistas recomendam a adoção de SCI adequados, planeamento antecipado e contratação de auditorias para avaliação de riscos;
- Enquanto a contabilidade orçamental se encontra relativamente estabilizada, a contabilidade financeira revela maiores desafios técnicos e normativos. A CG é identificada como o maior obstáculo técnico à CLC, devido à sua complexidade e à exigência de novos sistemas. A integração das três componentes do SNC-AP é considerada fundamental para assegurar a consistência e coerência do relato financeiro
- Reconhece-se ainda a importância de melhorar a comunicação entre auditoria, gestão e controlo interno, reforçando a prontidão da resposta e o acesso ao SIGDN;
- Defende-se uma cultura de monitorização interna e auditoria independente, bem como a produção de relatórios, *workshops* e normativos internos com controlo da sua aplicação;
- A formação contínua dos RH no âmbito da CLC é considerada essencial, podendo ser complementada com apoio técnico externo e com o desenvolvimento do SIGDN, incluindo o recurso a IA para melhorar a captação e monitorização da informação financeira.



## **5. Modelo de abordagem à certificação legal das contas nas Forças Armadas**

Com base na análise teórica, documental e empírica anteriormente desenvolvida, este capítulo propõe um modelo de abordagem que visa apoiar a implementação progressiva e eficaz da CLC nas FFAA. A proposta assenta numa análise SWOT aprofundada, que identifica os fatores críticos internos e externos, e numa série de linhas de ação estratégicas que permitem superar os constrangimentos identificados.

### **5.1 Análise SWOT**

A análise SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*) constitui uma ferramenta de diagnóstico estratégico que permite organizar, de forma sistemática, os pontos fortes e fracos internos, bem como as oportunidades e ameaças externas que influenciam o processo de implementação da CLC nas FFAA.

Nos quadros 9 e 10 (cf. Apêndice F) estão sistematizados os pontos fortes (S), pontos fracos (W), oportunidades (O) e ameaças (T), posteriormente cruzados na matriz SWOT (cf. Apêndice F, quadro 11), a qual fundamenta as propostas de Linhas de Ação (LA) que possam contribuir para a efetiva implementação da CLC nas FFAA.

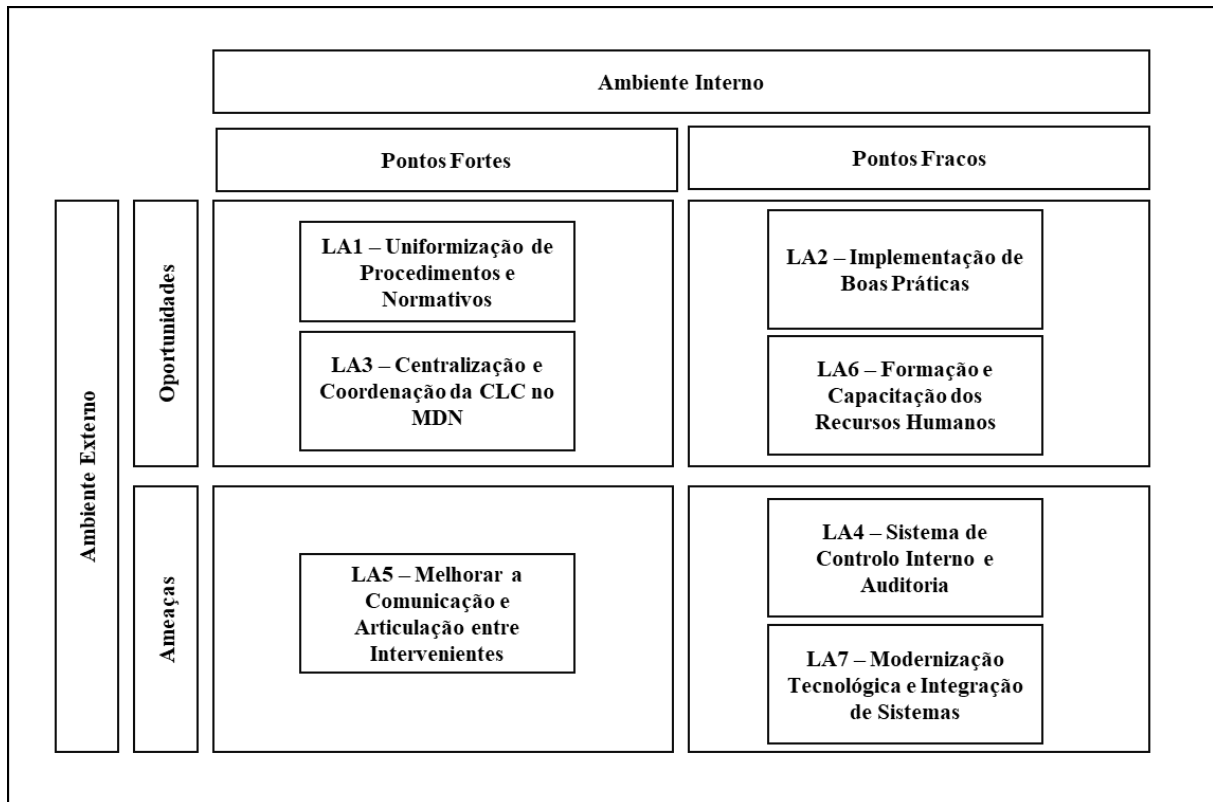
Destacam-se como pontos fortes a experiência da Marinha, os avanços tecnológicos do SIGDN, a valorização da CLC enquanto instrumento de transparência e a cultura de controlo interno. Por sua vez, oportunidades como a modernização tecnológica, a regulamentação em curso e as boas práticas Inter-Ramos devem ser aproveitadas para superar fragilidades como a implementação desigual, a escassez de recursos qualificados e a fraca articulação institucional. Foram também identificadas ameaças relevantes, como o risco de incumprimento da LEO, a fragmentação legislativa e as limitações dos sistemas de informação. A combinação destas ameaças com os pontos fracos reforça a necessidade de um modelo coordenado, tecnicamente sustentado e adaptado à realidade das FFAA, que potencie os fatores positivos e mitigue os constrangimentos identificados.

### **5.2 Linhas de Ação**

Assim, a partir da Matriz SWOT, deduziram-se as seguintes LA, que materializam o quadro referencial da proposta de contributos para o modelo de abordagem à implementação da CLC nas FFAA:



Quadro 12 – Análise SWOT – Linhas de Ação



### **LA1 – Uniformização de Procedimentos e Normativos**

A criação de um referencial normativo único para as FFAA, alinhado com o SNC-AP e a LEO, é essencial para garantir coerência na certificação das contas. Este referencial deve incluir orientações práticas, *checklists* e critérios uniformes que facilitem a aplicação dos princípios contabilísticos e a elaboração das DF e DO. A regulamentação da certificação das DO deve ser prioritária, contribuindo para um enquadramento normativo mais claro e completo.

### **LA2 – Implementação de Boas Práticas**

A adoção de práticas já aplicadas com sucesso em entidades como o LM, o IASFA e a Marinha permite acelerar a consolidação da CLC nas FFAA. A disseminação estruturada destas boas práticas, através de *workshops* Inter-Ramos e partilha de informação, fomentará uma cultura de melhoria contínua e de eficiência processual.

### **LA3 – Centralização e Coordenação da CLC no MDN**

A criação de uma unidade coordenadora da CLC no MDN permitirá articular de forma eficaz os diferentes intervenientes (FFAA, auditores, TC). Esta estrutura assumirá funções orientadoras, normativas e formativas, assegurando uma implementação harmonizada e consistente em todo o setor da Defesa.



#### **LA4 – Sistema de Controlo Interno e Auditoria**

Implementar um SCI robusto é fundamental para a fiabilidade da informação financeira, assente em cinco componentes: ambiente de controlo (ética e cultura organizacional), avaliação de riscos (fraude e áreas críticas), atividades de controlo (procedimentos formais), informação e comunicação (fiável, digital e segura) e monitorização (auditoria interna e externa), adaptado à realidade das FFAA e adequado à LEO é determinante para o êxito da certificação.

#### **LA5 – Melhorar a Comunicação e Articulação entre Intervenientes**

A eficácia da CLC depende de uma comunicação clara e fluida entre todos os intervenientes envolvidos. É crucial melhorar a articulação vertical e horizontal, criar canais formais de partilha técnica e garantir a divulgação atempada de normativos e orientações. Uma comunicação bem estruturada favorece a coesão organizacional e a qualidade da prestação de contas.

#### **LA6 – Formação e Capacitação dos Recursos Humanos**

A qualificação técnica é um fator-chave na implementação da CLC. A criação de um plano de formação contínua, permitirá colmatar lacunas existentes. Paralelamente, é importante promover a retenção de técnicos qualificados, valorizando a experiência e garantindo a estabilidade das equipas.

#### **LA7 – Modernização Tecnológica e Integração de Sistemas**

A modernização do SIGDN é estratégica para o sucesso da CLC. A introdução de funcionalidades automatizadas, ferramentas de controlo e, eventualmente, soluções de IA, permitirá melhorar a qualidade e a fiabilidade da informação. Deve ainda ser assegurada a interoperabilidade entre os módulos de contabilidade orçamental, financeira e de gestão, promovendo uma visão integrada e consistente das contas públicas do setor da Defesa.

### **5.3 Síntese conclusiva e resposta à Questão Central**

Neste capítulo, analisou-se o ambiente interno e externo organizacional, onde a análise SWOT conduziu à formulação de sete LA, alinhadas com as dimensões definidas no modelo de análise (Apd. A), para a implementação da CLC nas FFAA, visando capitalizar pontos fortes e oportunidades enquanto mitiga pontos fracos e ameaças. As LA consubstanciam a resposta à QC e incluem a uniformização de procedimentos e normativos, a implementação de boas práticas, a centralização e coordenação da CLC no MDN, o reforço dos SCI complementados por auditoria interna independente, a melhoria da comunicação e articulação entre intervenientes, a formação e capacitação dos RH e, por fim, a modernização



tecnológica e integração dos sistemas de informação. Estas LA representam um contributo relevante para a construção de um modelo de CLC nas FFAA (cfr. Figura 2), eficaz, coerente e ajustado às exigências legais e operacionais, pelo que a sua aplicação poderá constituir um passo decisivo no reforço da transparência, da responsabilidade financeira e da credibilidade institucional nas FFAA, permitindo concluir que, embora o ambiente interno das FFAA apresente debilidades, existe um contexto externo favorável à mudança e à modernização. O sucesso da implementação da CLC dependerá, em grande medida, da capacidade de liderança estratégica, da afetação de recursos adequados e da articulação entre os diversos níveis da organização militar.

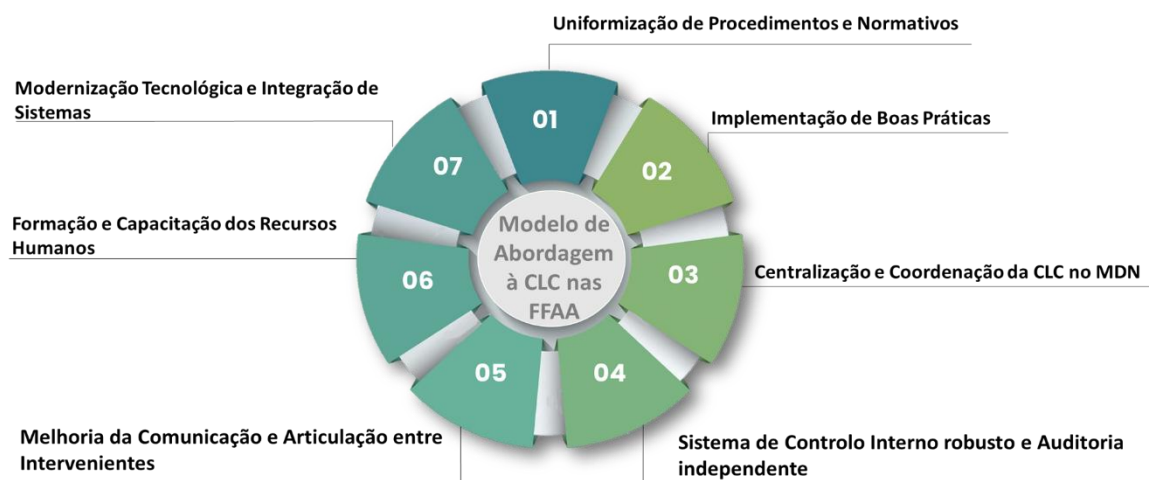


Figura 2 – Modelo de Abordagem à CLC nas FFAA



## 6. Conclusões

Os diplomas legais que regem os novos princípios da AFE, designadamente a LEO e o SNC-AP, promoveram alterações estruturais significativas, não só ao nível do registo das operações orçamentais e financeiras, mas também ao nível do relato para com entidades externas comparativamente à legislação anteriormente em vigor.

Este novo modelo, assente em normas internacionais, visa uniformizar e consolidar o processo de prestação de contas nos subsectores da administração central e da Segurança Social, tendo como desiderato final assegurar a entrega da CGE à AR, precedida do parecer do TC.

Para cumprir tal objetivo, o conjunto completo de DF e DO, incluindo os seus anexos, serão objeto de CLC por uma entidade externa, que verifica igualmente a conformidade da informação constante no Relatório de Gestão com as DF e DO. Até ao momento, esta obrigatoriedade tem sido dispensada em sede de Orçamento de Estado, mas prevê-se para breve a implementação desta nova exigência legal nos SI.

A plena implementação do SNC-AP visa garantir a *accountability*, refletir uma imagem financeira e patrimonial verdadeira e apropriada, e, assim, assegurar o cumprimento dos critérios para a CLC nas FFAA.

Neste contexto, justifica-se o desenvolvimento de um trabalho de investigação destinado a identificar os desafios à implementação da CLC nas FFAA, de modo a criar condições para que, quando esta for uma exigência obrigatória por força da LOE, as FFAA estejam preparadas para a sua concretização.

A investigação, centrada no conceito estruturante, nas dimensões e nos indicadores definidos, foi desenvolvida de forma a atingir o OG: propor contributos para as FFAA responderem aos desafios da CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP. Este OG, foi decomposto em dois OE, que consistiram na análise do ponto de situação relativamente à CLC nas AP e na avaliação da implementação conducente à CLC nas FFAA.

Metodologicamente, a investigação seguiu um raciocínio indutivo, adequado a uma abordagem do tema a partir da observação e análise de dados recolhidos nas AP e FFAA sobre a implementação da CLC. Foi adotada uma estratégia qualitativa, com recurso à análise documental e a entrevistas semiestruturadas. O desenho de pesquisa recaiu no estudo de caso, centrando-se a investigação na apresentação de propostas de contributos para um modelo de abordagem à CLC nas FFAA.



Foi desenvolvido o enquadramento teórico que sustenta a investigação, metodologia adotada, o método e o modelo de análise construído para interpretar o fenómeno em estudo: a CLC nas FFAA, inferindo-se a relevância da implementação da LEO e do SNC-AP na reforma das contas públicas. Sublinhou-se que a CLC não é apenas um requisito normativo, mas também um reflexo do compromisso das entidades públicas com a transparência, a responsabilidade e a boa gestão dos recursos públicos. Assume-se, assim, como um instrumento fundamental de auditoria, visando assegurar a fiabilidade e a conformidade da informação financeira e orçamental, e promovendo a confiança dos utilizadores externos e internos.

Procedeu-se igualmente à análise do enquadramento e o estado de implementação da CLC nas AP, com destaque para os seus fundamentos legais, os principais intervenientes no processo e os progressos e constrangimentos registados nos últimos anos. Com base na análise documental e nas entrevistas realizadas, a investigação centrou-se em conceitos-chave com relevância, em dimensões e indicadores, tendo sido possível cumprir o OE1: *Analisar o ponto de situação relativamente à CLC nas AP*, e responder à QD1.

Assim a leitura e análise de relatórios do TC sobre a prestação de contas pelas AP permitiram concluir que, apesar dos avanços registados na aplicação do SNC-AP, a implementação da CLC permanece limitada, com apenas uma parte das entidades a cumprir plenamente esta exigência.

Persistem dificuldades significativas, nomeadamente a manutenção de regimes de exceção, atrasos na plena implementação da nova LEO, deficiências nos sistemas de informação e fragilidades nos mecanismos de controlo interno. No caso do MDN, a maioria das entidades ainda não implementou a CLC, evidenciando desafios relevantes à consolidação da imagem de transparência, responsabilização e qualidade da gestão pública que caracteriza a instituição militar.

Relativamente à “certificação”, a CLC tem vindo a ser implementada nas entidades obrigadas nos termos do SNC-AP, embora com exceções suportadas pelas nas LOE, o que conduziu a uma adesão parcial e condicionada. Todavia, as reservas nas CLC continuam a refletir a existência de distorções materiais, limitações de âmbito e deficiências nos SCI, evidenciando riscos estruturais e dificuldades na plena adoção do SNC-AP. Persistem limitações à certificação, como o atraso na implementação da LEO, a falta de regulamentação das DO, a suspensão da obrigatoriedade para os SI e a escassa cultura de *compliance* e de prestação de contas. Destacou-se, no entanto, que a CLC é reconhecida



como um instrumento crucial de reforço da credibilidade das DF, embora não substitua outros mecanismos de controlo existentes deverá validar a sua efetividade.

Quanto ao “Controlo”, constatou-se que o SCI é considerado fundamental para a validação das DF e DO, revela-se ainda deficitário nas AP, com fragilidades na identificação e mitigação de riscos, ausência de procedimentos formais e deficiente gestão de ativos e recursos, limitando a robustez da prova de auditoria e a qualidade das CLC.

Ao nível da “contabilidade”, observou-se que a CG (NCP 27) surge como a mais desafiante de implementar, devido à sua complexidade e à exigência de práticas consistentes de monitorização e planeamento.

No que respeita aos “RH”, salientou-se a falta de formação específica e qualificada, no âmbito do SNC-AP, em matéria de CLC. Foi reconhecida a importância de competências técnicas e da experiência dos dirigentes financeiros como fator crítico de sucesso para assegurar o processo de certificação.

Quanto aos “meios tecnológicos”, designadamente dos Sistemas de Gestão, Informação e Relato, embora o SIGDN seja considerado adequado, os especialistas sublinharam a necessidade de atualizações contínuas, a fim de garantir o alinhamento com os requisitos do SNC-AP e assegurar uma informação célere, fiável e acessível para efeitos de certificação.

A análise realizada neste capítulo permitiu concluir que, apesar dos avanços legais e da adoção do SNC-AP, a implementação da CLC nas AP não é uniforme, sendo condicionada por exceções legais, fragilidades no controlo interno e falta de formação e recursos. Reconhecida como essencial à credibilidade das contas públicas, a CLC exige a superação destes entraves, reforçando a cultura de *compliance* e responsabilização.

Foi realizada uma análise da situação atual da CLC nas FFAA, identificando os fatores que condicionam a sua implementação, os constrangimentos estruturais e operacionais, e os contributos extraídos da recolha empírica, com base na análise documental e nas entrevistas realizadas. Com base na análise de conteúdos das entrevistas, foi possível cumprir o OE2: *Avaliar a implementação conducente à CLC nas FFAA.*, por forma resposta à QD2.

Assim, na dimensão “Certificação”, constatou-se que a Marinha é o único Ramo com CLC, estando os restantes Ramos em fase preparatória, prevendo-se avanços em breve, enquanto o EMGFA aguarda pela exigência legal para implementação da CLC.

No que respeita aos constrangimentos à CLC, a Marinha não identifica qualquer obstáculo. Por sua vez, o Exército e a Força Aérea aproveitam a dispensa legal como



oportunidade para preparar os procedimentos e metodologias necessários à futura implementação. Já o EMGFA destaca limitações de natureza estrutural, a inexistência de CG e a escassez de RH.

Os desafios identificados envolvem a melhoria da qualidade dos registos, agilidade na prestação de contas, comunicação eficaz, descentralização dos registos e robustez do controlo interno.

Em matéria de credibilidade da informação, considera-se que a ausência de CLC nas FFAA afeta negativamente a confiança e a transparência da informação financeira, sendo a CLC entendida como um selo de qualidade e de *accountability*.

Finalmente, nesta dimensão, a metodologia a adotar deverá incluir contratação externa, planeamento antecipado, correção de debilidades internas e uniformização metodológica no perímetro da DN.

Quanto à dimensão “Contabilidade”, inferiu-se, por parte dos especialistas das FFAA, que a contabilidade orçamental está mais alinhada com os requisitos do SNC-AP. No entanto, a contabilidade financeira apresenta dificuldades, devido à complexidade das NCP, sendo a CG (NCP 27) apontada como o maior desafio, dada a sua morosidade, exigências estruturais e falta de recursos especializados. Defendeu-se a necessidade de uma abordagem integrada entre contabilidade orçamental, financeira e de gestão, para garantir consistência e fiabilidade no relato financeiro.

Na dimensão “Controlo”, as FFAA reconheceram a necessidade de um SCI robusto, com mecanismos de gestão de risco, normalização de processos e desenvolvimento de rotinas contabilísticas. As FFAA e os especialistas em CLC defenderam a implementação de canais eficazes de comunicação interna e com revisores, a elaboração de relatórios temáticos e a prestação mensal de contas, como forma de assegurar a fiabilidade e tempestividade da informação para a CLC.

Quanto à dimensão “Recursos Humanos”, identificou-se como essencial a formação contínua e especializada de todos os intervenientes no processo de CLC, com eventual recurso a apoio técnico externo. A cultura de prestação de contas deve ser reforçada por via da capacitação prática, orientada para os processos operacionais.

Na dimensão dos “meios tecnológicos”, o SIGDN foi considerado globalmente adequado, embora com limitações reconhecidas (licenciamento, flexibilidade e falhas nos mapas de reporte). Foi apontada a necessidade de reforçar funcionalidades e de introduzir



soluções inovadoras, como a IA, para melhorar a captação e monitorização da informação financeira.

A análise desenvolvida neste capítulo permitiu concluir que a certificação legal das contas nas FFAA afigura-se como uma meta viável, cuja concretização exige uma abordagem sistémica, realista e sustentada. A persistência de constrangimentos estruturais e operacionais, a par da ausência de um plano estratégico de transição, tem limitado a evolução do processo.

Dando continuidade à investigação, e com base na análise teórica, documental e empírica anteriormente desenvolvida, propõe-se um modelo de abordagem que visa apoiar a implementação progressiva e eficaz da CLC nas FFAA. A proposta assenta numa análise SWOT aprofundada, que identifica os fatores críticos internos e externos, e numa série de linhas de ação estratégicas que permitem superar os constrangimentos identificados. Esta análise permitiu responder à QC: *De que forma podem as FFAA assegurar uma CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP?*

A experiência positiva da Marinha, os avanços tecnológicos ao nível do SIGDN, a valorização da CLC como fator de transparência e a cultura existente de controlo interno constituem pontos fortes que devem ser potenciados. Simultaneamente, oportunidades como a modernização tecnológica, a regulamentação em curso e a existência de boas práticas Inter-Ramos devem ser aproveitadas para ultrapassar fragilidades como a implementação desigual, a escassez de recursos qualificados ou a insuficiente articulação institucional. Foram também identificadas ameaças relevantes, como o risco de incumprimento da LEO, a fragmentação legislativa e as limitações dos sistemas de informação. Estas ameaças, combinadas com debilidades internas, reforçam a necessidade de definição de um modelo coordenado, tecnicamente sustentado e ajustado à realidade das FFAA.

Neste contexto, foram propostas sete LA estratégicas que possam sustentar o modelo a seguir, designadamente:

- a uniformização de procedimentos e normativos, com a criação de um referencial técnico único, alinhado com o SNC-AP e a LEO;
- a implementação de boas práticas já testadas em entidades como o LM e o IASFA;
- a centralização e coordenação no MDN, assegurando coerência e articulação entre intervenientes;
- o reforço dos SCI, complementados por auditoria interna e externa independentes, essenciais para garantir a fiabilidade da informação financeira;



- a melhoria da comunicação e articulação interinstitucional, através de canais técnicos formais e permanentes;
- a formação e capacitação contínua dos RH, focada na estabilidade e valorização das equipas técnicas;
- e a modernização tecnológica e integração dos sistemas de informação, com especial enfoque no SIGDN, promovendo interoperabilidade e fiabilidade dos dados.

Contudo, importa referir que a concretização deste modelo não depende exclusivamente da adoção de normas ou da modernização tecnológica. A eficácia da CLC nas FFAA exige um compromisso institucional contínuo, capaz de garantir a estabilidade das equipas, o investimento em competências técnicas especializadas e a promoção de uma cultura de responsabilização e transparência. A implementação bem-sucedida da CLC exige também uma abordagem integrada, transversal aos Ramos, que valorize a aprendizagem organizacional e a partilha de boas práticas.

Neste sentido, mais do que uma obrigação legal, a CLC deve ser encarada como uma oportunidade para reforçar a confiança nas instituições militares, melhorar a qualidade da informação financeira pública e contribuir para uma gestão mais eficiente dos recursos do Estado. Só assim será possível consolidar um sistema de *accountability* robusto e credível nas FFAA.

Em face do percurso seguido nesta investigação, em que se conseguiu responder às QD que concorreram para a resposta à QC, permitindo, por sua vez, alcançar os OE definidos, que constituem a decomposição do OG, considera-se assim atingido o **OG**: *Propor contributos para as FFAA responderem aos desafios da CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP.*

O presente trabalho pretende constituir um contributo relevante para o conhecimento teórico e prático sobre a CLC nas FFAA, no contexto da reforma da contabilidade pública em Portugal. Destaca-se a sistematização da informação sobre a implementação da CLC, a identificação de desafios e oportunidades no setor da DN, a proposta de um modelo de abordagem e a apresentação de linhas de ação concretas, alinhadas com o SNC-AP e com as boas práticas de gestão financeira pública.

As principais limitações sentidas no desenvolvimento deste trabalho estão relacionadas com a ausência de estudos nesta área e com o facto de a certificação legal das contas se encontrar ainda numa fase embrionária.



Relativamente a linhas de investigação para estudos futuros, sugerem-se a plena implementação da LEO: Desafios para as FFAA, bem como será essencial para se atingir a plena implementação do SNC-AP, a realização de estudos relacionados com a implementação da CG nas FFAA.

Em termos de recomendações de ordem prática, propõe-se que os contributos para um modelo de abordagem à implementação da CLC nas FFAA, apresentados nesta investigação, sejam considerados e adotados pelas FFAA e, caso se entenda pertinente, pelos serviços centrais da DN.

**Em suma**, a CLC das contas nas FFAA não deve ser entendida apenas como uma imposição legal, mas antes como uma oportunidade estratégica para reforçar a confiança pública, promover uma gestão mais eficiente e consolidar a imagem de rigor e responsabilidade que caracteriza a instituição militar. O êxito da sua implementação dependerá, em grande medida, da liderança estratégica exercida, da adequada afetação de recursos e da eficaz articulação entre os diferentes níveis da organização.



## Referências bibliográficas

- Boas, M. C. V., Gomes, P. & Serra, S. (2019). *O sistema de controlo interno no contexto da nova gestão pública*. Retirado de II Congresso Internacional de Contabilidade Pública: <https://www.occ.pt/pt/dtrab/trabalhos/congressoiiicp/trabalhoscc.php>.
- Caiado, R. M. S. (2016). *Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade para a obtenção do Grau de Mestre em Auditoria*. Coimbra: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Carvalho, J. S. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP (1.ª ed.)*. Lisboa: Áreas Editora.
- Coelho, C. I. (2019). *A Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso como instrumento de controlo da execução do orçamento da despesa: Um estudo de caso aplicado*. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal.
- Costa, C. B. (2023). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática (13.ª ed.)*. Lisboa: Letras e Conceitos, Unip., Lda.
- Comissão de Normalização Contabilística (2017). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). Manual de Implementação. Versão 2*. Lisboa: autor. Retirado de: [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO\\_SNC\\_AP\\_Versao2\\_HomologadoSEO.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf)
- Conselho de Finanças Públicas (2025). Glossário de termos de finanças [Página online]. Retirado de <https://www.cfp.pt/pt/glossario>.
- Custódio, C. & Viana, C. (2019). *SNC-AP Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas: Visão prática do SNC-AP*. Lisboa: Almedina.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho (1992). *Regime da Administração Financeira do Estado*. Diário da República, I Série-A, 172, 3502-3509. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho (1998). *Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado*. Diário da República, I Serie-A, 144, 2814-2816. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro (1999). *Aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Diário da República, I Série-A, 267, 8057-8083. Lisboa: Ministério das Finanças.



- Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro (2016). *Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, I Série, 243, 4773-4776. Lisboa: Ministério da Economia.
- Decreto-Lei n.º 33/2018, de 15 de maio (2018). *Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2018*. Diário da República, Série I, 93, 2113-2164. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 13-A/2025, de 10 de março (2025). *Estabelece as normas de execução do Orçamento do Estado para 2025*. Diário da República, Suplemento, Série I, 48, 1-88. Lisboa: Presidência do Conselho de Ministros.
- Fortes, V. S. P. (2019). *A reforma europeia da auditoria – o impacto nas empresas em Portugal: Estudo das empresas cotadas*. Lisboa: Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Guia de Aplicação Técnica n.º 1 (2024). *Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria*. Retirado de <https://www.oroc.pt/uploads/circulares/2024/Circular%2047.pdf>.
- Guia de Aplicação Técnica n.º 18 Revisto (2025). *Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – Modelos de Relatórios – Entidades que aplicam o SNC-AP*. Retirado de <https://www.oroc.pt/uploads/circulares/2025/GAT18%20Revista%20Modelos%20CLC%20SNC-AP.pdf>.
- Guerra, I. (2006). *Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdo. Sentidos e formas de uso*. Lisboa: Princípia.
- IUM (2020). NEP/INV - 003 (A3). *Estrutura e Regras de Citação e Referenciação de Trabalhos Escritos a Realizar no IUM*. Pedrouços, Lisboa, Portugal: IUM.
- IUM (2024). NEP/INV - 001 (A2). *Procedimentos relativos à elaboração de trabalhos de investigação realizados no âmbito dos cursos não conferentes de grau académico, do Departamento de Estudos Pós-Graduados*. Pedrouços, Lisboa, Portugal: IUM.
- IUM (2024). Despacho n.º 17/2024, de 15 de fevereiro, 2024. *Aprovação da taxonomia das linhas de investigação do Instituto Universitário Militar*. Pedrouços, Lisboa, Portugal: IUM.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (2001). *Lei de Enquadramento Orçamental*. Diário da República, I Série-A, 192, 5352-5369. Lisboa: Assembleia da República.



- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015). *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Retirado de [https://www.oroc.pt/uploads/a-ordem/estatuto\\_oroc/Estatuto%20Ordem%20Revisores%20Oficiais%20de%20Contas.pdf](https://www.oroc.pt/uploads/a-ordem/estatuto_oroc/Estatuto%20Ordem%20Revisores%20Oficiais%20de%20Contas.pdf).
- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (2015). *Lei de Enquadramento Orçamental*. Diário da República, I Série, 253, 7566-7584. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (2023). *Lei do Orçamento do Estado para 2024*. Diário da República, I Série, 250, 2-322. Lisboa: Assembleia da República.
- Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro (2024). *Lei do Orçamento do Estado para 2025*. Diário da República, Suplemento, I Série, 253, 1-309. Lisboa: Assembleia da República.
- Miranda, C. A. R. (2021). *O orçamento (como instrumento de gestão) na Administração Pública*. Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais.
- MDN (2019). *Políticas contabilísticas para a Defesa Nacional*. Lisboa: Secretaria - Geral do Ministério da Defesa Nacional. Versão Digital: <http://dsaf.defesa.pt/Paginas/LegislacaoDocumentacao.aspx>.
- Monteiro, A. G. (2016). *Os Desafios do SNC-AP*. Revisores e Auditores, 42-47.
- Nunes, A. Viana, L., Rodrigues, L.L. & Viana, L.C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas: Teoria e prática*. Lisboa: Edições Almedina.
- Nunes, A. Viana, L., Rodrigues, L.L. & Viana, L.C. (2019). *O Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas: Teoria e prática. 2ª Edição revista e melhorada*. Lisboa: Edições Almedina.
- Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto (2016). *Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, 1.ª série, 152, 2688-2708. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Rego, A., Cunha, M. P. E., & Meyer Jr, V. (2018). Quantos participantes são necessários para um estudo qualitativo? Linhas práticas de orientação. *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, 17(2), 43-57. Retirado de <https://periodicos.fgv.br/rgplp/article/view/78224/74934>.
- Rodrigues, A. A. (2022). *Manual Teórico-Prático de Compliance (2.ª Ed.)*. Coimbra: Edições Almedina.



- Santos, A. M. J. C. (2024). *Gestor do Contrato nas Forças Armadas. Importância dos mecanismos de controlo interno. (Trabalho de Investigação Individual do Curso de Promoção a Oficial General)*. Pedrouços: Instituto Universitário Militar [IUM], Lisboa.
- Santos, L., & Lima, J. (2019). *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação (2.ª Ed.)*. Cadernos do IUM, 8. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Sarmiento, J. M. (2015). *A reforma da Lei de Enquadramento Orçamental*. Revista Julgar.
- Silva, C. F. (2011). *Accountability e controle social*. Lisboa: Instituto Nacional de Administração, I.P..
- Silva, R., Góis, C., & Marques, M.C. (2021). *SNC – AP. Prestação de Contas na Administração Pública: Teoria e prática*. Lisboa: Edições Almedina.
- Silva, S. M., Rodrigues, L. L., & Guerreiro, M.S. (2016). *Evolução da Contabilidade Pública em Portugal: Uma análise institucional*. Em Atas do XVII Encontro AECA. Bragança: AECA/IPB.
- Silva, S. M., Rodrigues, L.L., & Guerreiro, M. S. (2019). *Evolução da contabilidade pública em Portugal: Uma análise institucional. Em memória de João Carvalho: Estudos sobre contabilidade, finanças e políticas públicas (pp. 435-444)*. Lisboa: Áreas Editoras.
- Tavares, J. F. F. (2020, 7 de outubro). Discurso de Tomada de Posse do Presidente do Tribunal de Contas, Juiz Conselheiro José Tavares [Página online]. Retirado de [https://www.tcontas.pt/ptpt/MenuSecundario/Imprensa/Documents/posse\\_presidente\\_tc\\_2020-10-07.pdf](https://www.tcontas.pt/ptpt/MenuSecundario/Imprensa/Documents/posse_presidente_tc_2020-10-07.pdf).
- Torrado, A. J. A. (2021). *Administração Patrimonial e Financeira nas Forças Armadas (Trabalho de Investigação Individual do Curso de Promoção a Oficial General)*. Pedrouços: Instituto Universitário Militar [IUM], Lisboa.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos, 1*. Lisboa: Tribunal de Contas [Versão PDF]. Retirado de [https://www.tcontas.pt/ptpt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual\\_vol1.pdf](https://www.tcontas.pt/ptpt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/Manual_vol1.pdf).
- Tribunal de Contas. (2016). *Relatório de Auditoria n.º 13/2016–2.ª S.: Relatório Intercalar I: Auditoria à Implementação do SNC-AP*. Lisboa: Tribunal de Contas
- Tribunal de Contas. (2017). *Relatório n.º 22/2017–2.ª S.: Auditoria à implementação do SNC-AP e consolidação de contas*. Lisboa: Tribunal de Contas.



Tribunal de Contas (2019). *Instrução n.º 1/2019, de 13 de fevereiro: Prestação de contas das entidades sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo do Tribunal de Contas (TC)*. *Diário da República, II Série, 46, 6915 - 6962*, Lisboa: Tribunal de Contas.

Tribunal de Contas (2022). *Relatório de Auditoria n.º 2/2022–2.ª S.: Aplicação dos novos referenciais contabilísticos na área da Defesa Nacional*, Lisboa: Tribunal de Contas.

Tribunal de Contas (2024a). *Parecer n.º 3/2024, de 6 de novembro: Parecer da Conta Geral do Estado 2023*. *Diário da República, II Série, 215*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Tribunal de Contas (2024b). *Relatório de Auditoria n.º 2/2024–2.ª S., de 31 de outubro: Exame Panorâmico sobre a fiabilidade das contas de 2023 das entidades que integram os subsectores da administração central e da segurança social: resultados da Revisão Legal de Contas*, Lisboa: Tribunal de Contas



## Apêndice A – Modelo de análise

**Quadro 1 – Modelo de análise**

<b>Objetivo Geral</b>	Propor contributos para as FFAA responderem aos desafios da CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP.					
<b>Questão Central</b>	De que forma podem as FFAA assegurar uma CLC, de acordo com as exigências do SNC-AP?					
<b>Objetivos Específicos (OE)</b>	<b>Questões Derivadas (QD)</b>	<b>Conceito Estruturante</b>	<b>Dimensões</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Técnicas de Recolha de dados</b>	
<b>OE1</b> Analisar o ponto de situação relativamente à CLC nas AP	<b>QD1</b> Em que ponto se encontra a CLC nas AP?	CLC	Certificação	Implementação	Análise Documental	
				Reservas na CLC		
				Credibilidade da informação		
				Limitações à certificação, constrangimentos, Desafios		
				Metodologia a adotar		
Contabilidade	Contabilidade Orçamental, Financeira e de Gestão (Implementação e desafios)					
<b>OE2</b> Avaliar a implementação conducente à CLC nas FFAA.	<b>QD2</b> Qual o estado de implementação conducente à CLC nas FFAA?		Controlo	Sistema de Controlo Interno (Implementação, instrumentos de monitorização e Desafios)		Entrevistas semiestruturadas
			Recursos Humanos	Formação (adequabilidade)		
			Meios tecnológicos	Sistemas de gestão, informação e relato (adequabilidade)		



## Apêndice B – Corpo de Conceitos

Neste anexo apresenta-se um conjunto de conceitos considerados relevantes para auxiliar à compreensão deste trabalho de investigação.

**Quadro 2 – Corpo de Conceitos**

<i>Accountability</i>	Existência de formas de atribuição de responsabilidade por ações realizadas e a sua respetiva prestação de contas. O conceito vincula a obrigação de agentes públicos permitirem ao público conhecer as suas ações e por meio disto atribuir responsabilidades e resultados às ações produzidas (Silva, 2011).
Auditoria	Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada (TC, 1999, p. 23).
<i>Compliance</i>	Adoção de um comportamento conforme uma determinada norma, comando ou instrução (Rodrigues, 2022, cit. por Santos, 2024).
Contabilidade de acréscimo	[...] a fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem. As demonstrações financeiras preparadas de acordo com o regime de acréscimo informam os utentes não somente das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, mas também das obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida no futuro. Deste modo, proporciona-se informação acerca das transações passadas e outros acontecimentos que seja mais útil aos utentes na tomada de decisões económicas [...]. (Parágrafo 22 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, publicado no Diário da República, 2.ª série — N.º 173 — 7 de setembro de 2009).
Contabilidade financeira	Tem por base as normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS) e permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira e suas alterações, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade (Nunes, A. Viana, L., Rodrigues, L.L. & Viana, L.C., 2019, p. 18).
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, [...] (Nunes, et. al., 2019, p. 18).
Conta Geral do Estado	A CGE encerra o ciclo orçamental e é o principal documento de prestação de contas do Estado que reflete de forma detalhada o resultado da execução do Orçamento do Estado evidenciando todas as verbas recebidas e gastas pelo Estado durante o ano económico a que diz respeito. A CGE é apresentada pelo Governo à Assembleia da República até 15 de maio. A Assembleia da República, no âmbito do controlo político, aprova a CGE tendo em consideração o parecer do Tribunal de Contas, que no âmbito da sua jurisdição e competência fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas e aprecia a boa gestão financeira. (artigo 66.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, p. 7582).
Contabilidade orçamental	Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental e relatar o desempenho orçamental de uma determinada entidade (Nunes et. al., 2019, p. 18).
Demonstrações Financeiras	Representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade pública proporcionando informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que foram confiados à entidade pública. As demonstrações financeiras de finalidade geral proporcionam informação de uma entidade sobre Ativos; Passivos, Património Líquido, Rendimentos, Gastos, Outras alterações no Património Líquido e Fluxos de caixa (CFP, 2025).



Demonstrações Orçamentais	Representação estruturada da execução e desempenho orçamental de uma entidade pública proporcionando aos utilizadores informação sobre se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento e com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas competentes. Para dar satisfação a estes objetivos, as demonstrações orçamentais proporcionam informação sobre dotações de despesa e previsões de receita, alterações orçamentais, cabimentos, compromissos, obrigações e receitas liquidadas, despesas pagas e receitas cobradas, grau de execução orçamental (despesas e receitas) e desempenho orçamental (CFP, 2025).
Entidade Contabilística Estado	Representação contabilística das receitas, despesas, ativos, passivos, rendimentos e gastos que se referem ao Estado, enquanto ente soberano, em que diferentes agentes atuam por sua conta e nome, e que está incluída na Administração Central (Comissão de Normalização Contabilística [CNC], 2017, p. 18).
Estrutura conceptual	Define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, p. 7589).
Normas de Contabilidade Pública	Contemplam os requisitos ao nível da contabilização das transações e outros acontecimentos, bem como as divulgações necessárias por cada um dos subsistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão) previstos no SNC-AP. As 27 normas de contabilidade pública incluem 25 normas de contabilidade financeira, uma de contabilidade orçamental e outra de contabilidade de gestão (Nunes et al., 2019).
Políticas contabilísticas	Os princípios, bases, convenções, regras e práticas específicos adotados por uma entidade na preparação e apresentação de demonstrações financeiras (CNC, 2017, p. 27).
Plano de Contas Multidimensional	Elemento essencial da contabilidade pública e do novo SNC-AP, dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente (anexo III ao DL n.º 192/2015, de 11 de setembro)
Sistema de Controlo Interno	Compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. Conjunto do plano de organização, políticas, métodos, procedimentos e boas práticas de controlo definidos pelos responsáveis, que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada, eficiente e transparente (n.º 1 e 2 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 166/98, p.2815)



## Apêndice C – Lista de entrevistados

Quadro 5 – Lista de entrevistados

Cod	Entidade	Função	Organização	Tipo de Entrevista	Data da entrevista	Guião
AF1	Prof. Doutor José Fernandes Farinha Tavares	Juiz Conselheiro	Tribunal de Contas	Por <i>email</i>	24jan25	I
GE1	Prof. <sup>a</sup> Doutora Ana Calado Pinto	ROC, Professora Universitária	APPM SROC	Presencial	31Jan25 (validada a 07mar25)	II
GE2	Dr. Tiago Joanaz de Melo	Vogal conselho diretivo da ESPAP, I.P.; Membro do Comité de Normalização Contabilística Público	ESPAP, I.P.	Por <i>email</i>	17fev25	II
GE3	Prof. Doutor Júlio Paulo da Silva Martins	ROC, Professor Universitário	Júlio Martins & Alves da Silva, SROC, Lda.	Por <i>email</i>	10fev25	II
GE4	Dr. André Mendonça	ROC	Nexia, SROC, S.A.	Por <i>email</i>	11fev25	II
EX1	MGEN António Torrado	Diretor de Finanças	Exército	Presencial	12fev25 (validada a 12fev25)	III
EX2	TCOR Eurico Ribeiro	Chefe da Divisão de Gestão de Orçamental e Financeira	Exército	Por <i>email</i>	13fev25	III
MA1	Contra-Almirante Paulo António Pires	Superintendente das Finanças	Marinha	Por <i>email</i>	29jan25	III
MA2	Capitão-de-Mar-e-Guerra Pedro T. Semide	Diretor de Administração Financeira	Marinha	Por <i>email</i>	31jan25	III
FA1	MGEN José Chambel	Diretor de Finanças	Força Aérea	Por <i>email</i>	07fev25	III
EMGFA	Capitão-de-Mar-e-Guerra Veloso da Veiga	Chefe de Repartição de Planeamento e Gestão Orçamental	EMGFA	Por <i>email</i>	08fev25	III
AP1	TCOR Coelho Santos	Chefe do Gabinete de Planeamento e Gestão Financeira e Orçamento do IASFA, I.P.	IASFA	Por <i>email</i>	26jan25	IV
AP2	TCOR Tiago Simenta	Diretor Financeiro	Laboratório do Medicamento	Por <i>email</i>	22jan25	IV

Legenda: AP – Administração Pública; AF – Auditoria e Fiscalização; Dr. – Doutor; EX – Exército; EMGFA - Estado Maior General das Forças Armadas; FA - Força Aérea; GE – Gestão Empresarial; Prof. – Professor; Prof.<sup>a</sup> – Professora; ESPAP, I.P. - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.; MA – Marinha; MDN - Ministério da Defesa Nacional; MGEN - Major-General; OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas; ROC – Revisor Oficial de Contas; SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas; TCOR - Tenente-Coronel.



## Apêndice D - Guião de entrevista

### Quadro 6 – Guião de entrevista

OE 1 - Analisar o ponto de situação relativamente à certificação legal de contas de gerência nas Administrações Públicas (AP).	
Cod Ent	Guião da entrevista
AF1; GE1; GE2; GE3; GE4	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Tendo presente o momento da entrada do SNC-AP, consegue referir, justificando, qual a realidade atual da implementação da CLC na Administração Pública?</li><li>2. Das entidades com CLC na Administração Pública, na sua perspetiva, quais os principais problemas relevados em Reservas nas CLC, perante os quais vê maior preocupação e porquê?</li><li>3. Quais as principais limitações que, na sua opinião, justificam que uma parte significativa das entidades das AP não tenham ainda contas certificadas?</li><li>4. Na sua perspetiva, qual a importância do sistema de controlo interno, na validação das asserções subjacentes às demonstrações financeiras, para efeitos de Certificação Legal das Contas, considerando as especificidades das Administrações Públicas?</li><li>5. Considerando o estado atual das Administrações Públicas, do seu ponto de vista, quais os pontos fracos relevantes no sistema de controlo interno destas organizações, que limitam (ou podem limitar) a prova de auditoria, tendo em vista uma Certificação Legal das Contas sem Reservas?</li></ol>
AF1	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Qual a relevância que dá na credibilidade das contas apresentadas pelas administrações públicas, comparando o universo das entidades com CLC daquelas que não têm CLC?</li><li>2. Dentro da Administração Pública, qual é na sua opinião o estado de implementação da certificação legal das contas nas FFAA? Qual o n.º total de entidades das administrações públicas, e destas, qual a percentagem que tem CLC?</li></ol>
AP1; AP2	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Atenta a norma prevista no SNC-AP que estabelece a obrigatoriedade da certificação legal das contas, qual o estado atual da implementação da Certificação Legal das Contas na sua organização?</li><li>2. A organização que representa tem neste momento as demonstrações financeiras e orçamentais certificadas? Se sim, desde quando? Quais os principais desafios de todo o processo, tendo em vista a certificação legal das contas?</li><li>3. Como classifica o impacto do sistema de controlo interno na sua organização, tendo em vista a Certificação Legal das Contas?</li><li>4. No caso de ter a certificadas, quais foram as alterações relevantes, ao nível do sistema de controlo interno, que asseguram ou facilitaram o processo de Certificação Legal das Contas?</li><li>5. Na sua ótica, qual é o papel do Auditor Interno (caso exista) no trabalho, tendo em vista a Certificação Legal das Contas?</li><li>6. No caso de ter a contas certificadas, existe alguém na organização responsável pela comunicação / ligação à equipa de revisão? Se sim, quem? As responsabilidades dessa pessoa estão devidamente regulamentadas? Se sim, qual o instrumento utilizado para o efeito? Qual o mecanismo de comunicação entre o ROC e a instituição?</li><li>7. Considerando as dimensões Contabilidade Orçamental (NCP 26), Contabilidade Financeira (NCP 1 a NCP 25) e Contabilidade de Gestão (NCP 27), na sua opinião qual aquela que apresenta maiores desafios, tendo em linha de conta os seguintes parâmetros que são exigidos, cumprimento dos princípios e regras orçamentais, apresentação dos mapas orçamentais e financeiros, produção do conjunto de demonstrações financeiras, produção de resultados por atividades, existência e implementação de critérios de afetação e imputação de custos indiretos e existência de relatório de gestão, que inclui custos diretos e indiretos, rendimentos e custos totais do exercício. Poderia justificar?</li><li>8. Qual o envolvimento (em termos de tempo e formação) que o processo de implementação da certificação legal das contas implicou na entidade que representa? Quais os principais níveis hierárquicos e funções associadas às principais pessoas envolvidas?</li><li>9. No que diz respeito aos meios tecnológicos disponíveis, ou seja, Sistemas de gestão, informação e relato das demonstrações financeiras, orçamentais e produção de Relatórios considera que são os adequados? Poderia justificar?</li></ol>



	10. Conexo com o sistema de controlo interno, que mecanismos de monitorização considera relevantes, por forma a que a informação solicitada com vista à Certificação Legal das Contas seja disponibilizada de forma assertiva e oportuna?
<b>OE2 - Analisar o estado da implementação conducente à certificação legal das contas de gerência nas FFAA</b>	
<b>Cod Ent</b>	<b>Guião da entrevista</b>
<b>AF1; GE1; GE2; GE3; GE4</b>	<p>1. Na sua opinião, qual o impacto que, a ausência de CLC das demonstrações financeiras das entidades das FFAA tem sobre a perceção da qualidade/credibilidade da informação apresentada junto dos stakeholders?</p> <p>2. Tendo em consideração a norma prevista no SNC-AP que estabelece a obrigatoriedade da certificação legal de contas e ao conhecimento que detém da sua implementação em entidades da Administração Pública, na sua opinião, qual deve ser a metodologia a adotar pelas FFAA, tendo em vista a adequada preparação e organização das demonstrações financeiras e orçamentais de modo a apresentar contas legalmente certificadas?</p> <p>3. Considerando as dimensões Contabilidade Orçamental (NCP 26), Contabilidade Financeira (NCP 1 a NCP 25) e Contabilidade de Gestão (NCP 27), na sua opinião qual aquela que poderá apresentar maiores desafios, e porquê?</p> <p>4. Na sua perspetiva, quais os desafios que considera poderem ser relevantes para entidades que integram as FFAA, ao nível da implementação dos sistemas de controlo interno, bem como da importância da auditoria interna nas organizações, tendo em vista a Certificação Legal das Contas?</p>
<b>MA1; MA2; EX1; EX2; FA1; EMGFA</b>	<p>1. Atenta a norma prevista no SNC-AP que estabelece a obrigatoriedade da certificação legal de contas, na sua opinião, qual deve ser a metodologia a adotar seu Ramo/EMGFA, com vista à apresentação de contas legalmente certificadas?</p> <p>2. Atualmente, o que já se encontra em execução com vista à apresentação das contas legalmente certificadas? E o que não está em operativo, quando estará?</p> <p>3. Considerando as dimensões Contabilidade Orçamental (NCP 26), Contabilidade Financeira (NCP 1 a NCP 25) e Contabilidade de Gestão (NCP 27), na sua opinião qual aquela que apresenta maiores desafios, tendo em linha de conta os seguintes parâmetros que são exigidos, cumprimento dos princípios e regras orçamentais, apresentação dos mapas orçamentais e financeiros, produção do conjunto de demonstrações financeiras, produção de resultados por atividades, existência e implementação de critérios de afetação e imputação de custos indiretos e existência de relatório de gestão, que inclui custos diretos e indiretos, rendimentos e custos totais do exercício. Poderia justificar?</p> <p>4. Atualmente nas FFAA existem entidades que já apresentam a conta de gerência certificada. Assim questiono, quais os constrangimentos que afastam o seu Ramo/EMGFA do cumprimento das obrigações inerentes à CLC?</p> <p>5. Quais os desafios para seu Ramo/EMGFA, com vista à apresentação de contas legalmente certificadas? De que forma visualiza responder a esses desafios?</p> <p>6. Qual o envolvimento (em termos de tempo e formação) que o processo de implementação da certificação legal das contas implica/implicou na entidade que representa? Considera adequada? Quais os principais níveis hierárquicos e funções associadas às principais pessoas envolvidas?</p> <p>7. No que diz respeito aos meios tecnológicos disponíveis, ou seja, Sistemas de gestão, informação e relato das demonstrações financeiras, orçamentais e produção de Relatórios, considera que são os adequados? Poderia justificar?</p> <p>8. Considerando o controlo interno das organizações, que atividades de controlo considera relevantes ter implementadas, por forma a suportar o trabalho de Certificação Legal das Contas?</p> <p>9. Considerando o controlo interno das organizações, que alterações no sistema de comunicação e informação considera relevantes ter implementadas, por forma a suportar o trabalho de Certificação Legal das Contas?</p> <p>10. Conexo com o sistema de controlo interno, que mecanismos de monitorização considera relevantes, por forma a que a informação solicitada com vista à Certificação Legal das Contas seja disponibilizada de forma assertiva e oportuna?</p>



**Apêndice E – Análise de conteúdo das entrevistas**

**Quadro 8 – Análise de conteúdo das entrevistas**

OE 1 - Analisar o ponto de situação relativamente à certificação legal de contas de gerência nas Administrações Públicas (AP).				
Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
Certificação/ Revisão	Implementação	AF1	O SNC-AP prevê que todas as contas do regime geral se encontram sujeitas a certificação legal de contas, dispensando as entidades abrangidas pelo regime simplificado consagrado no referido referencial de contabilidade. [...], as sucessivas Leis de Orçamento do Estado ou os respetivos Decretos-lei [...] têm trazido exceções relevantes a este regime. [...].	Exceções e dispensa da CLC na AP, apesar da previsão no SNC-AP.
		GE1	[...] ao nível da administração local, [...], a cobertura é total. Ao nível das freguesias ninguém sabe se a cobertura está bem feita ou não, [...], ao nível da administração regional, os serviços integrados, [...], como na administração central e segurança social não têm certificação legal de contas, [...]; ao nível de entidades com autonomia administrativa e financeira, [...] é total.	Disparidade na implementação da CLC, na AP.
		GE2	O SNC-AP [...] determina [...] certificação de contas a todas as entidades âmbito do SNC-AP, com exceção daquelas a que se aplique o regime simplificado do SNC-AP. [...] a obrigação de certificação tem estado suspensa para os Serviços Integrados [...]. [...] alguns Serviços Integrados, [...] optaram por adquirir serviços correspondentes aos de validação e aferição de contas [...], preparando-se para o momento em que a obrigação for efetivada.	Suspensão da obrigação de certificação para os SI, com adesão voluntária para preparação futura CLC.
		GE3	[...] As entidades, de uma maneira geral, [...], têm um cuidado especial no cumprimento da legalidade, [...]. [...] entidades não obrigadas, ou cuja obrigação tem vindo a ser protelada no tempo por meio de sucessivos adiamentos na aplicação do previsto na lei geral, [...] não se submetem ao processo de revisão/auditoria com vista à emissão da CLC.	Cumprimento da legalidade nas entidades obrigadas versus adiamento e não adesão das entidades não obrigadas.
		GE4	[...] o processo de certificação legal das contas encontra-se implementado, [...], juntos das Autarquias Locais e junto das entidades do Setor Público Empresarial do Estado.	Implementação consolidada da CLC nas Autarquias Locais e no Setor Público Empresarial do Estado.
	Reservas na CLC	AF1	Todas as reservas devem inspirar particular consideração, pois reportam-se a distorções materiais às contas ou a limitações de âmbito relevantes. [...]	Relevância das reservas por distorção material, limitação de âmbito e problemas de controlo interno.
		GE1	No âmbito da abordagem às administrações públicas, a perspetiva de avaliação do risco é talvez aquela que é mais fácil de transmitir e os riscos [...], a maior parte [...] ao nível da sua prestação de contas acabam por ser onde aparecem as maiores limitações em termos da certificação legal de contas relativamente às reservas. [...]	Existência de riscos estruturais e deficiências de controlo que originam reservas na CLC.
		GE2	[...] as situações decorrentes de processos que não haviam sido regularizados com o POCP, [...], e bem ainda situações que expressam outras problemáticas decorrentes de outras obrigações, que podem eventualmente acarretar responsabilidade financeira, obrigações [...].	Complexidade e desafios na implementação do SNC-AP nas AP.
		GE3	[...] os principais problemas [...], estão relacionados com limitações ao âmbito do trabalho [...] de confirmações inexistentes sobre património e/ou réditos [...]. [...] Outros problemas [...], são os que se relacionam com sistemas de controlo interno com debilidades acentuadas.	Limitações de âmbito do trabalho e debilidades no controlo interno.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
	Limitações à certificação	GE4	As demonstrações financeiras [...] apresentam por vezes opiniões de auditoria [...] modificadas pela inclusão de reservas por limitação de âmbito, ou por desacordo. Estas situações encontram-se relacionadas com [...] inventariação dos ativos fixos tangíveis; [...] saldos a receber [...]; [...] réditos [...]; [...] princípio contabilísticos do acréscimo; [...] responsabilidades atuariais; [...] mensuração de provisões [...].	Reservas por limitações de âmbito ou desacordo, relacionadas com fragilidades na contabilização e mensuração de elementos patrimoniais e financeiros na AP.
		AF1	[...] atrasos na implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), mais concretamente da definição do modelo de controlo interno e auditoria (projeto de implementação da LEO) e da regulamentação da certificação das demonstrações orçamentais.	Os atrasos na implementação LEO e na regulamentação da certificação das DO.
		GE1	[...] isenção dada pelo orçamento de Estado em cada ano e que este ano [...]. [...] falta de cultura de <i>compliance</i> [...]. [...] falta de cultura holística, [...] associada à prestação de contas, [...].	Isenção dada pelo orçamento de Estado em cada ano e falta de cultura de <i>compliance</i> e de cultura holística da prestação de contas.
		GE2	[...] a obrigação de certificação tem estado suspensa para os Serviços Integrados. [...] situações que dificultam a capacidade de contratação de serviços de revisão de contas nos Serviços Integrados que o pretendem, [...].	Suspensão temporária da obrigação de certificação e dificuldades na contratação de serviços de revisão de contas.
		GE3	[...] as entidades não se encontram obrigadas, o desconhecimento do processo de revisão/auditoria, a par com os custos associados ao processo, e ao receio do que o mesmo possa acarretar, [...].	Falta de obrigatoriedade, desconhecimento do processo e custos associados à revisão/auditoria.
		GE4	[...] a maior parte destas certificações encontra-se modificadas pela existência de reservas na opinião do revisor oficial de contas/auditor. [...] resulta [...] [...] limitações orçamentais que condicionam o número de Colaboradores afetos às Equipas Financeiras; falta de capacidade que algumas aplicações informáticas [...]; falta de formação técnica especializadas [...].	Limitações orçamentais, falta de formação e debilidades nos sistemas informáticos e nos processos contabilísticos.
		AF1	[...] constituem um elemento relevante para o reforço da credibilidade das contas prestadas. [...] poderem constituir um nível adicional de garantia, mas não o único controlo que é exercido sobre as contas públicas, sendo de destacar, [...], a atividade exercida pelas entidades que integram Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado e também pelo [...] Tribunal de Contas. [...]	A CLC desempenha um papel crucial na garantia da credibilidade e transparência das DF das entidades públicas. As entidades que integram SCI da AFE e o TC, têm também um papel importante na credibilidade das contas públicas.
Controlo	Sistema de Controlo Interno (Importância, pontos fracos)	AF1	Nos termos das ISA, em especial da ISA 315, os auditores têm de obter uma compreensão do SCI para definição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. [...]	Importância do SCI na auditoria e na CLC, independentemente do setor da entidade auditada.
		GE1	[...] O sistema de controlo interno, depois de uma boa identificação dos riscos, cria normas, cria processos para garantir que os riscos não produzem os seus efeitos nas demonstrações financeiras. [...]	Existe uma relação muito importante entre o SCI e a validação das asserções das DF, com impacto direto na CLC.
		GE2	[...] O Sistema de Controlo Interno é um pilar fundamental do garante da legalidade e boa execução processual, no sentido da Boa Gestão, também financeira. [...]	Importância do SCI na validação das asserções subjacentes às DF para efeitos de CLC nas AP. “



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		GE3	[...] A existência de sistemas de controlo interno robustos, bem definidos, orientados para mitigar riscos de distorção material bem identificados e avaliados, dá conforto à gestão da organização e à equipa de auditoria, [...].	Relevância do SCI na mitigação do risco de distorção material e na validação eficaz das asserções das DF e DO, com impacto direto na CLC.
		GE4	Os sistemas de controlo interno nas entidades das Administrações Públicas têm um papel fundamental na mitigação dos riscos inerentes às atividades desenvolvidas, os quais podem colocar em causa a qualidade da informação financeira preparada. [...]	Importância do SCI na mitigação de riscos e na garantia da qualidade da informação financeira nas AP.
		AF1	[...] evidenciam múltiplas reservas por limitação de âmbito, podendo salientar-se, [...], algumas das principais fragilidades de controlo interno subjacentes: Inexistência de procedimentos rotinados de circularização externa de saldos; Cadastro inexistente, inconsistente, não reconciliado ou incompleto; Inexistência de procedimentos de confirmação da titularidade e/ou o controlo de ativos, incluindo de imóveis ocupados/afetos à entidade; Ausência de políticas e práticas de mensuração fiável de ativos, [...]; Não realização de reconciliações bancárias numa base sistemática; A inexistência de mecanismos de controlo que garantam que todos os gastos e rendimentos são registados no período a que respeitam.	Deficiências/fragilidades no SCI impactam a auditoria. Os principais pontos fracos a destacar são: a falta de procedimentos formais de controlo, a identificação insuficiente de riscos, existência de um desalinhamento entre riscos e os controlos, falta de evidência de implementação de controlos, cadastro patrimonial inadequado, reconciliações bancárias não sistemáticas e deficiências na mensuração de ativos.
		GE1	[...] a avaliação do risco ainda é uma coisa mais de forma do que substância, [...] e o ambiente controlo já está a dar os primeiros passos, [...].	Fragilidades na avaliação de risco e ambiente de Controlo em desenvolvimento.
		GE2	[...] A situação mais dramática, é que as obrigações são cada vez mais, dispersas em múltipla legislação, não existindo uma base onde os serviços possam consultar, como que numa lista de conferência (check-list) [...]. [...] acresce agora uma nova complexidade na contabilidade, também ela sujeita a avaliação [...].	A dispersão legislativa, a falta de uma base centralizada de consulta e a complexidade acrescida na contabilidade, também ela sujeita a avaliação.
		GE3	[...], inexistência de um cadastro e inventário de bens do Ativo Fixo bem organizado, atualizado [...]; Falhas na validação de informação relacionadas com os dispositivos de recolha de informação de assiduidade e o processamento de salários; Inexistência de controlos que avaliem a razoabilidade de horas trabalhadas, [...]; Inexistência de controlos adequados de alterações em dados permanentes de funcionários [...]; Inexistência de controlos adequados de inventários [...]; Inexistência de controlos adequados que permitam assegurar o cumprimento [...] do que se encontra estabelecido no CCP; Inexistência de controlos adequados que assegurem o cumprimento integral do ciclo da despesa pública [...].	Fragilidades reincidentes no SCI das AP e o seu impacto na prova de auditoria e na CLC, ou seja, deficiências na gestão de ativos, controlo deficiente de recursos humanos e remunerações, falta de controlo sobre inventários e cumprimento deficiente do Código dos Contratos Públicos e do ciclo da despesa pública.
		GE4	[...] Falta de uma formalização do desenho dos controlos existentes [...]; falta da identificação formal dos riscos inerentes e de controlo associados a cada processo [...]; falta da evidência da implementação e operacionalidade dos controlos [...].	Falta de formalização e evidência na implementação dos CI nas AP, deficiência na identificação de riscos e falta de evidência da implementação dos Controlos.
Certificação/ Revisão	Implementação	AP1	[...], em fase de Certificação Legal da Conta do exercício de 2023, entregue ao Tribunal de Contas no final do ano de 2024, estando a conta em processo de ser complementada com o Relatório e Contas e o Parecer do Revisor Oficial de Contas, [...]	Em processo de certificação das contas 2023, a ser complementada com o Relatório e Contas e o Parecer do Revisor Oficial de Contas.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
	Desafios	AP2	[...] Após [...] encerramento do ano económico, o Fiscal Único efetua a devida avaliação e emite o seu parecer e, no caso, a respetiva Certificação Legal de Contas.	Tem processo estruturado para a CLC, assegurado pelo Fiscal Único.
		AP1	As demonstrações orçamentais e financeiras estão certificadas [...]. Os principais desafios [...] prende-se com os atrasos [...] no encerramento da prestação de contas [...] de 2016 e seguintes, agravando-se com a adoção em pleno do novo referencial contabilístico [...].	A certificação das contas enfrenta atrasos e desafios técnicos, principalmente devido à transição para o SNC-AP.
		AP2	O LM, por inerência à sua Certificação Legal de Contas, tem as demonstrações financeiras e orçamentais certificadas. [...]. Foi um trabalho bem-sucedido [...].	Implementação bem-sucedida da CLC no LM.
Contabilidade	Orçamental, Financeira e Gestão	AP1	[...] será certamente a implementação dos princípios e das regras a observar na aplicação da contabilidade de gestão. [...].	Desafios na implementação da contabilidade de gestão.
		AP2	[...] a Contabilidade de Gestão (NCP 27) é a que apresenta maiores desafios devido às respetivas atribuições. [...].	Desafios na implementação da Contabilidade de Gestão no LM devido à diversidade de atividades.
Controlo	Sistema de Controlo Interno (Implementação, instrumentos de monitorização e Desafios)	AP1	O sistema de controlo interno é determinante para que a condução dos trabalhos que permitam uma Certificação Legal das Contas adequada [...] validada e certificada [...].	Importância do sistema de controlo interno na Certificação Legal das Contas.
		AP2	[...] o sistema de controlo interno, [...] é detentor de pequenas fragilidades devidamente justificadas. Contudo, fruto dos trabalhos conducentes à consolidação dos procedimentos no LM é possível evidenciar-se uma melhoria continua no seu sistema de controlo interno e afiançar que [...] não comprometem a [...] Certificação Legal de Contas.	Desafios e evolução do Sistema de Controlo Interno na CLC.
		AP1	[...] conjunto de orientações e normativos internos que permitiram, a todo o momento, analisar e detetar eventuais desvios nos procedimentos adotados [...].	A implementação de normativos internos e o acompanhamento rigoroso por auditorias.
		AP2	No caso do LM pode-se considerar que fora um processo em simultâneo, fruto dos trabalhos desenvolvidos pelo Fiscal Único e pelos dirigentes da Direção Financeira, à data.	A sinergia entre o Fiscal Único e a Direção Financeira foi determinante.
		AP1	[...] se possa alicerçar em métodos e ferramentas que permitam acompanhar a evolução da execução orçamental e financeira, procurando identificar os processos de riscos associados, devendo mitigar o aparecimento de situações que conduzam ao surgimento de situações que provoquem dificuldades na comunicação e obtenção de dados/informação a disponibilizar às equipas de auditores (internos, mas também externos), [...].	Importância de métodos e ferramentas no sistema de controlo interno para monitorizar a execução orçamental e financeira, identificando e mitigando riscos que possam dificultar a comunicação e a disponibilização de informações necessárias à CLC.
		AP2	[...] não menosprezando a relevância do mecanismo de monitorização [...] consubstancia-se nos serviços serem detentores de equipas estáveis e com colaboradores [...] envolvidos nos processos. [...].	Importância do mecanismo de monitorização e de equipas estáveis e envolvidas que a informação seja disponibilizada de forma assertiva e oportuna.
Recursos Humanos	Formação	AP1	[...] não tem existido qualquer formação nem tempo que terá sido dedicado [...]. Tendo sido um processo de obrigatoriedade [...], o pressuposto é de que este tipo de processos tenha decorrido de acordo com a necessidade que se veio a constatar	Falta de formação e preparação no processo de CLC.
		AP2	[...] o processo de obtenção da Certificação Legal de Contas requer, acima de tudo, que os dirigentes da Direção Financeira tenham competências no âmbito da contabilidade orçamental e da contabilidade financeira [...].	Importância das competências e experiência dos dirigentes financeiros para a CLC.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados	
Meios Tecnológicos	Sistemas de gestão, informação e relato (adequabilidade)	AP1	[...] o [...] SIGDN, [...] é adequado, estando em processo de atualização face ao novo referencial contabilístico SNC-AP.	Adequação SIGDN, com atualizações em curso para alinhamento ao SNC-AP.	
		AP2	O sistema de informação em uso [...], considero que o sistema em uso é adequado. [...] carecem de uma atualização [...].	Adequação e necessidade de atualização contínua dos SI para atender às exigências do SNC-AP.	
<b>OE2 - Analisar o estado da implementação conducente à certificação legal das contas de gerência nas FFAA</b>					
Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados	
Certificação/ Revisão	Implementação	MA1	A Marinha tem tudo em execução para apresentação das suas contas certificadas.	Certificação voluntária da Conta pela Marinha desde 2020.	
		MA2	A Marinha, desde 2020, promove a certificação voluntária da Conta, [...]		
		EX1	O Exército já submeteu cinco CdG com [...] requisitos do (TdC), [...]. [...] existem áreas/matérias, [...] cuja implementação se prevê que decorra ao longo de 2025. [...] existem partes de alguns parágrafos das NCP que carecem de desenvolvimentos, cuja conclusão ainda não está prevista, por estarem dependentes de entidades exteriores ao Exército.	Submissão da Conta de Gerência (CdG) com requisitos do Tribunal de Contas (TdC). Implementação de elementos de informação contabilística ao longo de 2025, dependendo de entidades externas para alguns desenvolvimentos.	
		EX2	O Exército submete a Conta de Gerência com observação dos requisitos do [...] (TdC), [...], desde a Conta de 2019 [...] carecendo de desenvolvimento as matérias relacionadas com a atividade agrícola e florestal, assim como a [...] relativa à contabilidade de gestão.		
		FA1	[...] Neste momento encontra-se em fase de preparação. [...]	Encontra-se em fase de preparação.	
		EMGFA	Neste momento, [...], foi implementado o SNC-AP e é elaborada a Conta de gerência.[...] não será fácil antecipar quando estará o EMGFA em condições de obter uma CLC. [...]	Não sabe quando está em condições de obter uma CLC.	
	Constrangimentos	MA1	[...] desde 2019 a preparação das [...] contas para efeitos de certificação [...], habilitam-na [...] a apresentar as Contas de 2024 certificadas, [...].		Não apresenta constrangimentos.
		EX1	[...] não existem [...] constrangimentos que tenham afastado o ramo do cumprimento das obrigações inerentes à CLC. [...] as sucessivas Leis de Orçamento de Estado, [...], têm dispensado [...] dessa obrigação. [...] principal razão que conduziu o Exército a não ter efetuado ainda a certificação legal da CdG.		Não existem constrangimentos. A dispensa legal foi o fator determinante.
		EX2	[...], não se trata de constrangimentos, é uma questão de obrigação legal que tem sido dispensada pelas sucessivas Leis de Orçamento de Estado, desde 2019 até 2024		
		FA1	Refere o facto de [...] “Marinha, [...] optou por diligenciar no sentido das contas [...] serem auditadas por um Revisor Oficial de Contas”. Os restantes Ramos das FFAA utilizaram a dispensa legalmente prevista para não o fazerem.		Opção pela auditoria versus dispensa legal.
		EMGFA	[...] falta de Recursos Humanos (RH), modelo de Administração Financeira do EMGFA, sistematização e desenvolvimento de rotinas e procedimentos contabilísticos e não existência de Contabilidade de Gestão.		Limitações estruturais e operacionais na administração financeira.
	Desafios	MA1	[...] debelar [...] lacunas contabilísticas é um desafio permanente que a Marinha prossegue a cada ciclo contabilístico		Diminuição das reservas através da melhoria dos registos contabilísticos no SIGDN.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
Credibilidade da informação		MA2	O desafio atual é a diminuição das reservas identificadas [...]. [...] a metodologia de superar as reservas identificadas passa pela melhoria dos registos/informação contabilística residente em SIGDN, de suporte à prestação de contas, [...].	
		EX1	O maior desafio [...] é a dimensão e extensão dos processos que integram a CdG, [...] a permanência em funções do pessoal habilitado, [...] o apoio para os necessários desenvolvimentos nos sistemas de informação [...]	Descentralização dos registos, captação centralizada da informação e permanência de pessoal qualificado.
		EX2	[...] capacidade para captar toda a informação com relevância contabilística [...].	
		FA1	[...] Agilizar a prestação de contas, [...]; Rapidez de resposta, [...]; Descrição das diligências tomadas e/ou programadas; Assegurar uma boa comunicação e evidenciar robustez da auditoria interna e do sistema de controlo interno. [...]	Agilização da prestação de contas, rapidez de resposta, comunicação eficaz e robustez do controlo interno.
		EMGFA	[...] Com os RH atuais e as responsabilidades atualmente afetas à DIRFIN será [...] um desafio muito exigente.	Com as atuais responsabilidades e RH será um desafio muito exigente.
		AF1	A ausência de contas certificadas, [...], podem afetar a perceção de qualidade/credibilidade da informação. [...] constitui um elemento adicional de confiança sobre a exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, nessa medida, sobre as contas públicas, independentemente, da entidade em causa. [...]	A ausência de contas certificadas tem impacto na credibilidade e confiança na informação financeira.
		GE1	[...] a ausência da certificação legal de contas dá aquela imagem, mas o que é que eles têm para esconder? [...]vai criar uma dúvida provavelmente infundada de que há opacidade nas forças armadas que a imagem que ninguém quer ter.	A ausência da CLC dá perceção de opacidade e desconfiança.
		GE2	[...] revisão e certificação de contas formal, passam a ter expressão. [...], a ausência pode ser considerada limitativa. [...] Atenta a dimensão das FFAA, [...] dispersão geográfica, os montantes envolvidos, [...], a apresentação de certificação será muito certamente uma exigência quanto á aferição da qualidade das contas.	Exigência de certificação para aferição da qualidade das contas.
		GE3	A CLC é o selo de qualidade acerca da conformidade das demonstrações financeiras e orçamentais [...]. A CLC vem dar credibilidade aos diferentes <i>stakeholders</i> [...]. [...] considerando a especificidade e a missão associada às entidades das FFAA, não existe, [...], qualquer dúvida de que o processo de revisão/auditoria às contas vem proporcionar [...] valor acrescentado à informação que é reportada para os diferentes <i>stakeholders</i> [...].	CLC é o selo de qualidade e credibilidade das DF.
		GE4	Nos dias de hoje existe, (...) uma maior exigência / “ <i>accountability</i> ” sobre as entidades públicas, no sentido em que as mesmas utilizam recursos comuns da Sociedade, que são escassos. [...], a existência de demonstrações financeiras certificadas [...] contribuem para uma cultura de rigor e [...] imagem de utilização cuidada dos mesmos, potenciando uma perceção positiva em relativa às mesmas.	A CLC representa <i>accountability</i> e rigor na utilização de recursos públicos.
	Metodologia a adotar	MA1	Contratação de serviços externos para certificação da conta [...]. [...] contratação [...] autónoma (Ramo conduz) ou [...] centralização da SGMDN (desejável).	



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		MA2	[...] deverão ser contratados serviços de consultoria contabilística para apoio aos serviços competentes nas atividades e tarefas atinentes à apresentação da Conta. [...] contratados os serviços [...], efetuar a Certificação Legal da Contas a remeter ao Tribunal de Contas.	Necessidade de contratação de serviços externos de consultoria contabilística para apoio à preparação da Conta e para a certificação da conta. Possibilidade de contratação autónoma (pelo Ramo) ou centralizada (pela SGMDN).
		EX1	[...] recorreu no ano transato a serviços de consultoria, prestados por uma [...] (SROC), tendo em vista a avaliação da metodologia a utilizar para a elaboração das demonstrações que integram a Conta de Gerência (CdG) [...]. [...] prevê também, [...] recurso à contratação de uma empresa [...] de forma a que, desde o início de cada exercício económico, seja acompanhada a atividade contabilística do Exército, [...], potenciando a emissão da CLC de forma robusta, sustentada e em tempo oportuno. [...], admite-se que seria recomendável a adoção de uma única metodologia para todo o perímetro da Defesa Nacional.	Contratação de serviços de consultoria e acompanhamento por SROC para garantir a CLC de forma robusta, sustentada e em tempo oportuno. Defende uniformidade metodológica no perímetro da Defesa Nacional.
		EX2	[...] tomou a iniciativa em 2023 de recorrer aos serviços de consultoria, [...], tendo em vista [...] criar condições para garantir o cumprimento dos requisitos exigidos para a certificação legal sem reservas, escusa ou opinião adversa. [...]	
		FA1	[...] a Força Aérea (FA) não possui capacidade própria, [...], adotou a metodologia de adquirir o serviço a empresa externa certificada [...] ser equacionado a centralização do procedimento de CLC para a Defesa Nacional.	Aquisição de serviços externos para CLC devido à falta de capacidade própria. Defende a centralização do procedimento na Defesa Nacional.
		EMGFA	[...] reestruturar a DIRFIN e dotar [...] com os Recursos Humanos (RH), em quantidade e qualidade[...]; rever o modelo de Administração Financeira do EMGFA, [...]; sistematizar e desenvolver as rotinas e procedimentos contabilísticos [...]. [...] A entidade certificadora da AP deve continuar a ser o Tribunal de Contas através da prestação da conta de gerência nos moldes atuais. [...]	Reestruturação da DIRFIN, reforço de RH, revisão do modelo de Administração Financeira e desenvolvimento de procedimentos contabilísticos para garantir a fiabilidade dos registos. A entidade certificadora da AP deve continuar a ser o TC.
		AF1	[...] as entidades devem [...] adotar procedimentos que contribuam para uma adequada preparação das contas, nomeadamente através do desenvolvimento e manutenção de apropriados sistemas de controlo interno, relevantes para o relato financeiro.	Desenvolvimento e manutenção de sistemas de controlo interno para um relato financeiro adequado.
		GE1	[...] a abordagem primeira é não trabalhar em “silos” [...]; [...] transversalidade, [...] não é só nos recursos humanos, é na própria informação que chega [...] que muitas vezes chega mais tarde e como tal, os recursos humanos também não conseguem dar essa informação adequadamente à financeira. [...]	Transversalidade nos recursos humanos e na integração da informação financeira.
		GE2	[...] É relevante que se preparem com tempo procedendo a validação e aferição de contas que seriam executados para efeitos de um processo de revisão e certificação de contas, de forma a avaliarem as suas debilidades internas e corrigirem-nas em tempo, preparando-se para o momento em que a obrigação for efetivada.	Necessidade de um planeamento antecipado e correção de debilidades internas para certificação de contas.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		GE3	[...] contraturalizar atempadamente os serviços de revisão/auditoria de uma entidade acreditada para o efeito (ROC/SROC), de forma a ser efetuada uma avaliação adequada do risco de distorção material [...], e a partir daí, elencar por risco, prioridades e capacidades, [...] tendo em vista uma CLC sem reservas.	Contratação atempada de auditoria para avaliação de risco e certificação sem reservas.
		GE4	[...] as FFAA poderiam, num primeiro ano, optar pela realização de processos de auditoria externa, ou revisão voluntária das contas. [...] podendo desta forma constituir uma valiosa ferramenta interna de trabalho para a prévia identificação de eventuais fragilidades [...].	Necessidade de auditoria externa ou revisão voluntária para identificação de fragilidades.
Contabilidade	Contabilidade Orçamental, Financeira e de Gestão	MA2	[...] a Contabilidade Orçamental é a [...] que está mais próxima do alinhamento [...], sendo esta a área que exige menos atenção. [...]	A Contabilidade Orçamental é a que mais próxima do alinhamento e que exige menos preocupação e atenção.
		EX1	A Contabilidade Orçamental encontra-se num nível de maturidade aceitável [...], não representando preocupações de maior	
		MA2	[...] A Contabilidade Financeira terá que estar alinhada com um conjunto de NCP muito complexas e que constituem verdadeiros desafios [...]	Contabilidade Financeira representa um grande desafio para a obtenção da CLC, devido à complexidade das NCP.
		EX1	A Contabilidade Financeira, [...], evidencia ser um grande desafio [...]. [...] maiores dificuldades, residem na adequada tradução da informação relativa ao reflexo do ativo afeto ao Exército na contabilidade, [...]	
		FA1	[...] as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais.	Considera que as DF estão preparadas.
		MA1	[...] o principal desafio é a implementação da contabilidade de gestão (NCP27). [...] envolve toda a organização e requer o alto patrocínio da gestão superior [...].	A Contabilidade de Gestão representa o maior desafio na implementação da CLC, não tanto pela complexidade normativa da NCP27, mas pela morosidade e dificuldade na sua operacionalização, devido à estrutura organizacional extensa e dispersa, como é o caso do Exército, à necessidade de desenvolver uma nova estrutura de custos, à escassez de recursos humanos especializados e à ausência de um sistema já consolidado que dê resposta às exigências legais da NCP27.
		MA2	[...] A Contabilidade de Gestão é também um grande desafio, [...], pela morosidade da implementação de um sistema de contabilidade de gestão que [...], habilite os decisores com informação de gestão.	
		EX1	Ao nível da Contabilidade de Gestão, constata-se que a estrutura do Exército, associada ao vasto leque de missões atribuídas e de áreas de atuação, dificultam a implementação de um modelo centrado na atividade do ramo. [...] a implementação da contabilidade de gestão evidencia ser também um desafio importante.	
		EX2	[...] a dimensão contabilística que representa um maior desafio é a da Contabilidade de Gestão. Está cometido ao Exército um leque de missões e atribuições diverso que, por sua vez, é desenvolvido por uma estrutura organizacional longa e dispersa, [...].	
		FA1	[...] a dimensão que apresenta maiores desafios é a relacionada com a Contabilidade de Gestão, dado que ainda não foi implementada na FA [...].	
		EMGFA	A dimensão que apresenta mais desafios é a Contabilidade de Gestão uma vez que é praticamente inexistente [...].	
		AF1	O SNC-AP deve ser considerado numa perspetiva integrada das três dimensões identificadas, pois só assim se consegue garantir a consistência do relato financeiro.	Necessidade de integração das três dimensões do SNC-AP para garantir a consistência do relato financeiro.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		GE1	[...] só consigo ter uma boa contabilidade de gestão se conseguir assegurar que as operações com efeitos económicos são capturadas tempestivamente e de forma adequada [...] no sistema da contabilidade financeira e, portanto, [...] enquanto a contabilidade financeira não estiver também completamente estável, é extremamente difícil iniciar uma contabilidade de gestão. [...]	Deve existir uma estabilidade da contabilidade financeira como base para a contabilidade de gestão
		GE2	A maior dificuldade talvez se situe quanto ao reconhecimento patrimonial e designadamente na identificação da norma aplicável nos casos de fronteira, designadamente quanto às normas NCP 4, NCP 5, NCP 6, NCP 12, [...].	Dificuldade no reconhecimento patrimonial e identificação da norma aplicável.
		GE3	[...] aquela que apresenta maiores desafios é a contabilidade financeira. [...] no que se refere à contabilidade financeira, o SNC-AP traz vários desafios que só podem ser satisfeitos com uma elevada formação nesta área, [...]. Exige igualmente uma série de controlos, [...]. A contabilidade de gestão, não estando sujeita a revisão/auditoria, pode ser implementada atendendo aos requisitos legais da NCP 27, sem que tenha para tal de ser implementado um sistema muito complexo, [...].	Desafios da contabilidade financeira devido à exigência de formação e controlos específicos.
		GE4	[...] as áreas que podem representar maiores desafios relacionam-se com a contabilidade financeira e com a contabilidade de gestão. No primeiro caso, [...], porque esta [...] sofreu recentemente grandes alterações com a introdução do SNC-AP, [...]. Relativamente à contabilidade de gestão, porque ainda não existem aplicações informáticas robusta e testadas que permita dar cumprimento a todas as obrigações previstas na NCP-27.	Desafios na contabilidade financeira devido às alterações do SNC-AP e na contabilidade de gestão pela ausência de aplicações informáticas robustas.
Controlo	Sistema de controlo interno (Implementação, instrumentos de monitorização e Desafios)	MA1	Dispor de uma organização de controlo financeiro robusta e eficaz que exerça verificações no âmbito das várias NCP do SNC-AP e na contratação pública.	Controlo financeiro robusto e eficaz para verificar conformidade com o SNC-AP e contratação pública.
		MA2	[...] essencial o desenvolvimento de documentação estruturante no âmbito do controlo interno financeiro. [...] as áreas contabilísticas com maior sensibilidade ao deficiente processo de controlo interno são as relacionadas com os AFT e as Existências.	Documentação estruturante do controlo interno financeiro, com foco em Ativos Fixos Tangíveis e Existências.
		EX1	[...], estabeleceu com base na gestão dos riscos financeiros identificados no Plano de Prevenção de Riscos e Infrações Conexas do Exército, [...] práticas tendentes à identificação, quantificação, tratamento e reporte dos principais eventos, a propósito dos quais deverão ser implementadas medidas de mitigação dos riscos [...] . [...] ao longo de cada exercício, são desenvolvidas ações/atividades, no domínio da prevenção da conformidade legal e regularidade financeira, do acompanhamento e monitorização dos correspondentes registos [...], análise da materialidade e impacto nas demonstrações do Exército, e implementação de medidas corretivas ou reforço de medidas já implementadas.	Gestão de riscos financeiros e monitorização contínua para a conformidade legal e regularidade financeira.
		EX2	[...] as atividades de controlo que considero mais relevantes ter implementadas são a normalização interna dos processos, [...], e, [...], a avaliação do desempenho, de modo a acompanhar os processos e avaliar a sua adequação [...].	Normalização de processos e avaliação de desempenho para assegurar a adequação e eficácia do controlo interno.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		FA1	[...] o risco de ocorrência de um erro numa organização com um bom sistema de controlo interno é muito menor [...]. A FA tem uma Seção de Controlo Interno, Análise e Métodos a quem cumpre [...] garantir o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.	Redução de erros através de um sistema de controlo interno eficaz e cumprimento de leis e regulamentos.
		EMGFA	Implementar uma efetiva contabilidade financeira, incluindo a sistematização e o desenvolvimento das rotinas e procedimentos contabilísticos [...], que assegurem a adequabilidade e fiabilidade dos registos contabilísticos [...]	Sistematização e desenvolvimento de rotinas contabilísticas para garantir a adequabilidade e fiabilidade dos registos
		MA1	[...] importa dar nota dos resultados junto dos serviços financeiros [...], através da produção de vários tipos de relatórios e realização de <i>workshops</i> temáticos sobre as anomalias mais frequentes e comuns, e acompanhar a implementação das recomendações.	Relatórios, <i>workshops</i> temáticos e acompanhamento da implementação de recomendações para melhorar a comunicação e informação financeira, normativo
		MA2	Elaboração e produção de normativo interno e controlo [...] da sua aplicação.	internos e controlo sistemático e da sua aplicação
		EX1	[...] é relevante que exista uma boa capacidade de comunicação e entendimento entre o Revisor e o pessoal do Serviço, [...]. [...] Por outro lado, parece [...] pertinente e relevante a divulgação às entidades do Exército com responsabilidade na gestão e administração dos recursos, da interpretação e aplicação dos normativos relativos a determinadas matérias, [...]	Melhoria da comunicação entre revisores e serviços, e divulgação dos normativos às entidades responsáveis pela gestão de recursos.
		EX2	[...] envidados esforços entre os intervenientes [...], para melhorar a captação de informação que concorre para as demonstrações orçamentais e financeiras, a disponibilizar para efeitos de auditoria.	Melhoria da captação e disponibilização de informação financeira para auditoria através da colaboração entre intervenientes.
		FA1	[...] considera-se crucial ter implementado um sistema comunicação e informação entre as três linhas de defesa, designadamente [...], a gestão operacional, [...], do sistema de controlo interno, gestão de risco e <i>compliance</i> [...]; a [...] que corresponde à auditoria interna, [...].	Implementação de um sistema de comunicação e informação entre as três linhas de defesa: gestão operacional, controlo interno e auditoria interna.
		EMGFA	O SIGDN deve permitir que um maior número de utilizadores aceda ao SIGDN [...] e [...] capacidade de responder de forma pronta às solicitações [...] colocadas pelos utilizadores.	Ampliação do acesso ao SIGDN e prontidão na resposta às solicitações dos utilizadores
		MA1	Definição de indicadores de performance e de risco contabilísticos associados às áreas de controlo das NCP do SNC-AP, e monitorização sistemática destes através de “dashboards”.	Definição/monitorização de indicadores de performance e riscos contabilísticos com dashboards.
		MA2	O acompanhamento mensal das rotinas de encerramento dos períodos é fundamental para garantir o sistemático alinhamento contabilístico e financeiro entre os diversos mapas da prestação de contas.	Monitorização mensal do encerramento dos períodos para garantir o alinhamento sistemático das informações financeiras e contabilísticas.
		EX1	[...] desenvolve ações de acompanhamento e monitorização das operações orçamentais e financeiras [...] dos quais se destacam [...] Prestação mensal de contas, [...] Avaliação do estado de implementação das medidas de controlo previstas no âmbito do PPR do Exército	Acompanhamento/monitorização das operações orçamentais e financeiras, prestação mensal de contas e da avaliação das medidas de controlo do PPR.
		EX2	[...] o instrumento de monitorização, [...], que [...] tem implementado é a [...] prestação mensal de contas [...].	Prestação mensal de contas focada no cumprimento das regras de gestão financeira e conformidade legal.
		FA1	[...] A monitorização será da assegurada pela [...] Secção de Contabilidade e Consolidação de Contas, que deverá coordenar com os órgãos dos serviços centrais que intervêm no processo [...]	Monitorização da informação financeira pela Secção de Contabilidade e Consolidação de Contas em conjunto com os serviços centrais.



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		EMGFA	[...] criação de um modelo de prestação de contas mensal/trimestral/semestral de modo que os mapas, e os inerentes registos contabilísticos, sejam periodicamente analisados e objeto de correção, se necessário. [...]	Implementação de um modelo de prestação de contas periódico para monitorizar e corrigir registos contabilísticos e mapas.
		AF1	A necessidade de adoção de adequados sistemas de controlo de interno, bem como da existência de um órgão eficaz de auditoria interna persiste independentemente de as contas das entidades serem ou não objeto de certificação legal. [...].	Adoção de SCI eficazes e auditoria interna para assegurar a fiabilidade do relato financeiro e identificar oportunidades de melhoria na CLC
		GE1	[...] haver uma cultura que para em cada unidade [...] preocupação por identificar o que é que eu faço, que deva ter implicações na prestação de contas e haver uma monitorização interna [...]; [...] haver uma auditoria interna efetiva a diferentes níveis [...] independente da inspeção; [...].	Promoção de uma cultura de monitorização interna e uma auditoria independente para assegurar a comunicação e eficácia das atividades de controlo na prestação de contas.
		GE2	[...] manter uma atualização permanente dos procedimentos de controlo interno existentes com o enriquecimento de sistematização de condições de obrigação que tenham emergido ao longo do tempo. [...] identificação dos procedimentos necessário no âmbito da adoção da contabilidade financeira, [...], avaliando riscos de processos complexos, [...].	Atualização contínua dos procedimentos de controlo interno e auditoria interna como preparação para a CLC.
		GE4	[...] numa fase inicial [...] tentar obter apoio junto de pessoal técnico de outras entidades públicas com maior experiência na matéria, ou mesmo apoio externo, no sentido de formalizarem os seus processos de identificação de riscos e desenho de controlos.	Apoio técnico externo ou de outras entidades públicas para estruturar a identificação de riscos e o desenho de controlos internos.
Recursos Humanos	Formação	MA1	[...] A qualificação [...] decorre da sua formação de base em contabilidade, da formação complementar em SNC-AP e da experiência acumulada e consolidação de conhecimentos obtidos no desempenho das funções. [...] A equipa [...] responsável pela elaboração da Conta [...] é composta por cerca de 3 oficiais [...] que pertencem à Divisão de Contabilidade Financeira da Direção de Administração Financeira.	Importância da formação inicial e contínua, aliada à experiência consolidada, para a qualificação da equipa responsável pela CLC.
		MA2	A formação (inicial) é um elemento crítico de todo o processo, salientando-se, também, a importância da existência de formação contínua.	
		EX1	[...] contratação de uma empresa de consultadoria, [...], durante o qual foram envolvidas as Divisões técnicas e a Direção do DFIN, tendo em vista colher a experiência externa e o apoio técnico [...]. [...] a CdG dependerá [...] do envolvimento do Exército como um todo e em particular dos seus Órgãos Centrais de Administração e Direção, [...] pelos níveis da estrutura financeira do Exército.	Envolvimento abrangente de toda a estrutura financeira, necessidade de apoio técnico externo e foco na formação contínua em finanças públicas e SNC-AP para superar a falta de preparação dos intervenientes.
		EX2	[...] a formação não é passível de ser orientada especificamente para a certificação legal de contas. O foco da formação deverá ser sobretudo em finanças públicas, que nesse contexto passará também pelo SNC-AP [...]. [...] desejável, pelo menos à parte [...] que esteja dedicada às finanças. [...] falta de formação presente nos [...] intervenientes nos processos.	



Dimensões	Indicadores	Entr.	Unidade de registo	Conceitos-Chave identificados
		FA1	Pretende-se adquirir serviços de auditoria conducentes à emissão da CLC. Este serviço implica [...] ministrar horas de formação dedicadas, para reforçar a preparação técnica do pessoal. [...] a Direção de Finanças ativou a Secção de Contabilidade e Consolidação de Contas [...] que [...] tem como principais funções e responsabilidades, a prestação de contas consolidada [...] e o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão.	Reforço da capacitação técnica através de formação específica, para assegurar a prestação de contas consolidada e o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão.
		EMGFA	Não aplicável. [...] Neste momento, [...], foi implementado o SNC-AP e é elaborada a Conta de gerência o que não permite uma correta avaliação do envolvimento efetivamente necessário do tempo e formação necessários à concretização de uma CLC.	Dificuldade na avaliação do tempo e formação necessários para a CLC, face ao atual estado de implementação.
		GE1	[...] para que a cultura de prestação de contas, [...] a cultura da transparência, [...] cultura de que processos [...] vão parar à prestação de contas, [...], significa que temos de forma adaptada, [...] dar formação não em referencial contabilístico, [...], mas nos processos e operações que se querem completamente dominados, para poderem ser veiculados, [...].	Necessidade de formação nos processos e operações que se querem completamente dominados, para poderem ser veiculados, com vista à prestação de contas.
Meios tecnológicos	Sistemas de gestão, informação e Relato (adequabilidade)	MA1	[...] adequados. Trata-se do SIG da DN, com os módulos financeiros, logísticos e de recursos humanos parametrizados para o SNC-AP.	Os Sistemas de gestão, informação e relato baseados no SIGDN são adequados.
		MA2	A maioria dos documentos que integram a Prestação de Contas é gerado através do SIGDN. Os documentos gerados são adequados ao seu propósito, [...].	
		EX1	O sistema de informação (SIGDN) [...] não está estruturado por processos, [...]. [...] exige formação especializada [...]. A gestão do SIGDN está centralizada [...], dificulta o desenvolvimento e obtenção, de forma autónoma, de relatórios ajustados a [...] cada entidade. [...] dificulta, [...], os ramos de desenvolverem, [...] funcionalidades tendentes à captação de informação, para efeitos de monitorização das operações financeiras.	Adequação do SIGDN com limitações estruturais e necessidade de desenvolvimento, investimento e integração de novas funcionalidades, incluindo IA, para melhorar a captação e monitorização da informação financeira.
		EX2	O sistema de informação [...] é o SIGDN [...]. [...] os meios tecnológicos são adequados, mas carecem de maior investimento no seu desenvolvimento [...]. [...] novos que captem de forma organizada informação em falta, integrando [...] Inteligência Artificial.	
		FA1	[...] consideramos o SIG adequado para efeitos de entrega da conta de gerência.	Os Sistemas baseados no SIGDN são adequados.
		EMGFA	[...] não é o sistema mais adequado para suportar uma CLC ([...] é muito exigente em termos de RH, [...] limitação do número de licenças, [...] pouco flexível e, com frequência, os mapas de reporte apresentam falhas.	Limitações do SIGDN para suportar a CLC.
		GE1	[...] No âmbito do potencial do sistema informático [...] permite-vos fazer tudo, [...]. [...] ao nível de licenças e ao nível dos utilizadores, aí [...] pode haver um défice nas forças armadas [...] e depois [...], a parametrização que foi feita, foi numa lógica de conseguir o mais rapidamente possível prestar contas numa lógica de um referencial que foi um pouco lido. [...], tem que haver uma cultura de prestação de contas.	Sistema informático permite fazer tudo. Necessidade de dar um salto ao nível das licenças e dos utilizadores quanto à perceção da informação relevante, bem como alterações ao nível da parametrização, ou seja, haver uma cultura de prestação de contas.



## Apêndice F – Análise SWOT

Quadro 9 – Ambiente interno

Pontos Fortes (S)	Pontos Fracos (W)
S1 - Implementação da CLC já em curso na Marinha.	W1 - Implementação desigual entre os Ramos; Marinha é a única com avanço significativo.
S2 - Foco na melhoria dos registos contabilísticos no SIGDN.	W2 - Fragilidades nos SCI: ausência de procedimentos formais, fraca articulação entre riscos e controlos, e evidência fraca.
S3 - CLC percecionada como selo de qualidade das contas públicas.	W3 - Falta de recursos humanos especializados, rotinas contabilísticas e contabilidade de gestão.
S4 - Contabilidade orçamental alinhada com o SNC-AP.	W4 - Complexidade das Normas de Contabilidade Pública (NCP) dificulta a contabilidade financeira.
S5 - Produção de relatórios, <i>workshops</i> e recomendações técnicas.	W5 - Contabilidade de gestão é apontada como o maior desafio organizacional e técnico.
S6 - Reforço da comunicação financeira entre revisores e serviços.	W6 - Limitações na descentralização de registos e na centralização de informação financeira.
S7 - Valorização da formação contínua e apoio técnico externo.	W7 - Limitações estruturais do SIGDN exigem investimento e atualização tecnológica, incluindo integração com IA.
S8 - Promoção da cultura de controlo interno e de auditoria independente.	W8 - Dificuldades de pessoal qualificado.
S9 - Defesa da contratação de serviços externos (consultoria e SROC) para robustecer o processo.	W9 - Ausência de integração plena entre as três contabilidades do SNC-AP.
S10 - Proposta para uniformização metodológica no setor da Defesa Nacional	W10 - Comunicação e divulgação normativas insuficientes entre os vários intervenientes.
S11 - Adequação inicial do SIGDN como base tecnológica para melhoria contínua.	W11 - Dependência de auditoria externa para avaliação de risco.

Quadro 10 – Ambiente externo

Oportunidades (O)	Ameaças (T)
O1 - Obrigatoriedade da CLC para entidades sob o regime geral do SNC-AP.	T1 - Persistência de limitações legais e operacionais (ex: regime simplificado, falta de recursos).
O2 - Reforço da credibilidade, transparência e responsabilização com a adoção da CLC.	T2 - Baixa taxa de submissão de CLC ao TC.
O3 - Robustecimento do SCI para garantia da qualidade da informação financeira.	T3 - Elevada percentagem de certificações com opinião modificada.
O4 - Existência de boas práticas em algumas entidades (LM, IASFA) que podem servir de modelo.	T4 - Atraso na implementação plena da LEO e regulamentação das demonstrações orçamentais.
O5 - Potencial criação de normativos internos e check-lists para uniformização de procedimentos.	T5 - Ausência de cultura de <i>compliance</i> e responsabilização institucional.
O6 - Oportunidades de formação específica e contínua em CLC e SNC-AP, gerando oportunidades de capacitação e desenvolvimento profissional	T6 - Dependência de desenvolvimentos externos e das dispensas legais previstas nas LOE.
O7 - Possibilidade de modernização dos sistemas de informação e atualização do SIGDN.	T7 - Falta de articulação interinstitucional e dispersão legislativa dificultam a implementação uniforme.
O8 - Potencial regulamentação da certificação das DO, que pode trazer mais clareza, uniformidade e exigência legal	T8 - Riscos estruturais e materiais podem comprometer a fiabilidade e utilidade da CLC.



Quadro 11– Análise SWOT

		Ambiente Interno	
		Pontos Fortes (S - Strengths)	Pontos Fracos (W – Weakness)
Ambiente Externo	Oportunidades (O – Opportunities)	<p><b>SO</b> (Impulsionar os Pontos Fortes para aproveitar as Oportunidades)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilizar a experiência da Marinha como modelo de referência para os restantes Ramos, promovendo o cumprimento da obrigatoriedade legal e reforço da credibilidade (S1/O1/O2);</li> <li>• O foco nos registos contabilísticos no SIGDN pode ser potenciado com a modernização e integração tecnológica, incluindo IA (S2/O7).;</li> <li>• A perceção da CLC como selo de qualidade pode alavancar o movimento para a sua regulamentação completa (incluindo DO), aumentando a transparência (S3 + O2/O8);</li> <li>• A produção de relatórios e <i>workshops</i> pode contribuir para a criação e disseminação de normativos internos e capacitação técnica transversal (S5/O5/O6);</li> <li>• A valorização da formação contínua está alinhada com as oportunidades de capacitação específica no SNC-AP e CLC (S7/O6);</li> <li>• A cultura de controlo interno pode ser integrada com o fortalecimento dos SCI a nível nacional (S8/O3);</li> <li>• A contratação de serviços externos pode facilitar a aplicação de boas práticas e uniformização de procedimentos (S9/O4);</li> <li>• A proposta de uniformização metodológica beneficia da potencial regulamentação e de iniciativas de normalização (S10/O5/O8);</li> <li>• A base tecnológica existente no SIGDN pode ser melhorada com investimentos previstos, tornando-se numa ferramenta robusta de apoio à CLC (S11/O7).</li> </ul>	<p><b>WO</b> (Minimizar os Pontos Fracos, aproveitando as Oportunidades)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A implementação desigual entre Ramos pode ser colmatada com o recurso a modelos bem-sucedidos (LM, IASFA) (W1/O4);</li> <li>• As fragilidades nos SCI podem ser resolvidas com o reforço dos SCI e desenvolvimento de orientações normativas (W2/O3/O5);</li> <li>• A carência de recursos especializados pode ser enfrentada com programas de formação contínua e apoio técnico (W3/O6);</li> <li>• A complexidade das NCP pode ser minimizada com formação orientada e apoio normativo à regulamentação da certificação das DO (W4/O6/O8);</li> <li>• O desafio da contabilidade de gestão pode ser atenuado através de formação técnica específica e futura regulamentação (W5/O6/O8);</li> <li>• As limitações na descentralização e captação da informação podem ser superadas com a modernização e automação do SIGDN (W6/O7);</li> <li>• As limitações do SIGDN podem ser ultrapassadas com investimento e modernização previstos no plano de transformação digital (W7/O7);</li> <li>• A ausência de integração das três contabilidades pode ser resolvida com o desenvolvimento de normativos estruturados (W9/O5);</li> <li>• A comunicação normativa deficiente pode ser colmatada com maior divulgação orientações e capacitação dos intervenientes (W10/O5/O6);</li> <li>• A dependência da auditoria externa pode ser reduzida com o fortalecimento dos SCI e a adoção de boas práticas consolidadas (W11/O3/O4).</li> </ul>
	Ameaças (T – Threats)	<p><b>ST</b> (Maximizar os Pontos Fortes para minimizar as Ameaças)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A experiência da Marinha pode ser usada para contrariar a fraca taxa de submissão de CLC nas FFAA (S1/T2);</li> <li>• A valorização da CLC como selo de qualidade pode ajudar a combater a perceção negativa associada às opiniões modificadas e riscos de fiabilidade (S3/T3/T8);</li> <li>• O alinhamento da contabilidade orçamental com o SNC-AP contribui para superar atrasos e dispersão legislativa na implementação da LEO (S4/T4/T8);</li> <li>• O reforço da comunicação financeira entre revisores e serviços pode reduzir a dispersão e falta de articulação institucional (S6/T7);</li> <li>• A promoção da cultura de controlo interno e auditoria pode compensar a ausência de cultura de <i>compliance</i> e a dependência de regimes de exceção (S8/T5/T6).;</li> <li>• A uniformização metodológica pelas FFAA pode responder à fragmentação normativa e falta de coordenação transversal (S10/T7).</li> </ul>	<p><b>WT</b> (Evitar Pontos Fracos e, em simultâneo, minimizar as Ameaças)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A implementação desigual entre os Ramos, aliada ao atraso na LEO e baixa submissão de CLC, agrava o risco de incumprimento generalizado (W1/T2/T4).;</li> <li>• As falhas nos SCI, conjugadas com a ausência de cultura de <i>compliance</i> e a dependência de isenções legais, fragilizam o controlo e responsabilização (W2/T5/T6);</li> <li>• A centralização ineficiente da informação fragiliza a fiabilidade dos dados e expõe a organização a riscos materiais (W6/T8);</li> <li>• As limitações tecnológicas do SIGDN podem comprometer a fiabilidade da CLC, especialmente perante riscos materiais (W7/T9);</li> <li>• A ausência de integração das contabilidades agrava a dificuldade de responder a um quadro legislativo disperso e fragmentado (W9/T7);</li> <li>• A dependência da auditoria externa, associada à falta de cultura de <i>compliance</i>, pode comprometer a autonomia e eficácia do processo de certificação (W11/T5).</li> </ul>