



# **ACADEMIA MILITAR**

## **O método *Activity Based Costing* e sua articulação ao Plano de Atividades: Um instrumento de gestão e melhoria do desempenho do Exército Português**

**Aspirante de Administração Militar Anacleto Afonso de Almeida**

Dissertação de Mestrado

### **Mestrado em Ciências Militares na especialidade de Administração**

Orientador: Coronel de Administração Militar Paulo Jorge Alves Gomes

#### **Júri**

Presidente: Professora Daniela Penela

Arguente: Professora Paula Santos

Orientador: Coronel de Administração Militar Paulo Gomes

Diretor de Curso: Major de Administração Militar Hélio Fernandes

**Lisboa, junho 2024**



## **ACADEMIA MILITAR**

# **O método *Activity Based Costing* e sua articulação ao Plano de Atividades: Um instrumento de gestão e melhoria do desempenho do Exército Português**

**Aspirante de Administração Militar Anacleto Afonso de Almeida**

Dissertação de Mestrado

## **Mestrado em Ciências Militares na especialidade de Administração**

Orientador: Coronel de Administração Militar Paulo Jorge Alves Gomes

### **Júri**

Presidente: Professora Daniela Penela

Arguente: Professora Paula Santos

Orientador: Coronel de Administração Militar Paulo Gomes

Diretor de Curso: Major de Administração Militar Hélio Fernandes

**Lisboa, junho 2024**

## EPÍGRAFE

*“In any moment of decision, the best thing you can do is the right thing, the next best thing is the wrong thing, and the worst thing you can do is nothing”.*

- Theodore Roosevelt

*“Management manages by making decisions and by seeing that those decisions are implemented”.*

- Harold S. Green

## DEDICATÓRIA

Aos meus pais e à minha irmã,  
A todos os meus amigos e amigas,  
Aos meus camaradas de curso,  
E a todos aqueles que me acompanharam durante este percurso inteiro.

## **AGRADECIMENTOS**

O sucesso desta investigação e da conclusão desta etapa deveu-se a inúmeras pessoas, deixando assim os meus profundos agradecimentos:

Primeiramente ao meu orientador e ao mesmo tempo ex diretor de curso Coronel de Administração Militar Paulo Gomes, pela total disponibilidade, por todos os contributos e apoio que deu durante a realização deste trabalho e também por todos os ensinamentos que de forma geral enriqueceu o conhecimento da minha pessoa.

Ao diretor de curso, Major de Administração Militar Hélio Fernandes por todos os ensinamentos e preocupação demonstrada ao longo destes anos.

Aos entrevistados e todos aqueles que despenderam do seu tempo para o preenchimento do questionário, contribuiu para o sucesso desta investigação.

Aos docentes, oficiais e funcionários civis da academia militar que me acompanharam nesta longa jornada que contribuíram para a minha formação e conhecimento.

Aos meus camaradas de curso e todos aqueles que ficaram a meio do percurso, por toda a vivência durante estes anos todos, pela inesquecível camaradagem e amizade cultivada.

Aos meus colegas e amigos, cujo apoio foi inestimável durante todo este processo. Principalmente pela amizade, encorajamento e por estarem sempre presentes nos momentos mais desafiadores.

Por último às pessoas mais importante da minha vida aos meus pais e à minha irmã por me aturarem durante este tempo todo sem demonstrar nenhuma gota de cansaço, pelas orações, pelo amor incondicional, pelas palavras de incentivo e de apoio que certamente foram uma grande fonte de motivação principalmente nos momentos mais difíceis.

## RESUMO

A presente investigação tem como tema, o método *Activity Based Costing* e sua articulação ao Plano de Atividades: Um instrumento de gestão e melhoria do desempenho do Exército português. Através desta temática pretende-se perceber a importância e influência da contabilidade de gestão, através do método *Activity Based Costing*, na melhoria do desempenho do exército português e na elaboração do Plano de atividades.

Para atingir este objetivo foi utilizado uma metodologia mista. Para a técnica de dados foi utilizado os inquéritos por questionário e entrevistas confirmatórias. O intuito do inquérito por questionário foi perceber a satisfação de militares de desempenham funções ligadas à gestão de recursos, acerca da implementação da contabilidade de gestão, também obter o ponto de vista dos inquiridos acerca da importância da contabilidade de gestão e do sistema de gestão baseado em atividades. Após a recolha de dados de carácter quantitativo foi feita a recolha de dados qualitativos por meio de inquérito por entrevistas.

Após a recolha de dados recorreu-se ao *software* IBM SPSS 29 para fazer análise dos resultados obtidos no inquérito por questionário. Na análise dos dados quantitativos foram apuradas as estatísticas descritivas e foi feita a correlação entre variáveis. Para confirmar os resultados obtidos no inquérito por questionário foram elaboradas entrevistas confirmatórias. O tratamento de dados qualitativos foi feito através do *software* NVivo, fazendo a codificação através de categorias e subcategorias.

Tendo em conta os resultados apurados nesta investigação verificou-se que a Contabilidade de Gestão, através da implementação do método de custeio baseado em atividades, permite um melhor desempenho da organização, na medida em que este sistema possibilita ter uma visão ampla em diversas dimensões, a nível de recursos, custos e atividades, facilitando assim o decisor na tomada de decisão, contribuindo para a melhoria do desempenho organizacional.

**Palavras-chave:** contabilidade de gestão, desempenho, método ABC, plano de atividades, tomada de decisão.

## ABSTRACT

The current investigation explores the use of the Activity Based Costing method and its articulation with the activity plan: an instrument for managing and improving the performance of the Portuguese Army. Through this theme, we intend to understand the importance and influence of management accounting, through the Activity Based Costing method, in improving the performance of the Portuguese army and in the preparation of the activity plan.

To achieve this objective, a mixed methods were used for the research, and the data were collected through questionnaires and interviews. The purpose of the questionnaire survey was to understand the satisfaction of military personnel performing functions linked to resource management, regarding the implementation of management accounting and to obtain the respondents' point of view regarding the importance of management accounting and the management system based on activities.

After collecting quantitative data through surveys, qualitative data was obtained through interview.

By conducting the data, IBM SPSS 29 software was used to analyse the results obtained in the questionnaire survey, where the descriptive statistics and the correlation between variables were determined.

To confirm the findings for the questionnaire survey, the interviews were carried out. The process of qualitative data was conducted using NVivo software, coding through categories and subcategories.

The findings of the results obtained in this investigation, it was verified that Management Accounting, through the implementation of the activity-based costing method, enhances a better performance for the organisation. This system allows for a broad vision in different dimensions, at the level of resources, costs and activities, thus facilitating the decision maker in decision making, it contributing to the improvement of organizational performance.

**Keywords:** management accounting, performance, ABC method, activities plan, decision making

# ÍNDICE GERAL

|  |           |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO.....  | 1         |
| <b>CAPÍTULO 1 – A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO..</b>                       | <b>4</b>  |
| 1.1 A contabilidade de Gestão na administração portuguesa .....                        | 4         |
| 1.2 O sistema de custeio ABC na tomada de decisão.....                                 | 6         |
| 1.3 Relevância da Contabilidade de Gestão e do sistema ABC no desempenho público ..... | 8         |
| <b>CAPÍTULO 2 - O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL PÚBLICO .....</b>                          | <b>9</b>  |
| 2.1 Ciclo de gestão pública.....   | 9         |
| 2.2 Processo de medição de desempenho .....  | 11        |
| 2.3 A gestão baseada em atividades como instrumento de gestão e de desempenho.....     | 13        |
| 2.4 Planeamento de Atividades e Planeamento Orçamental no Exército Português.....      | 14        |
| <b>CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS .....</b>                             | <b>16</b> |
| 3.1 Modelo de investigação .....   | 16        |
| 3.2 Método e tipo de abordagem .....   | 17        |
| 3.3 Instrumentos utilizados.....   | 18        |
| 3.3.1 Análise documental e trabalho de campo .....                                     | 18        |
| 3.3.2 Inquérito por questionários.....   | 18        |
| 3.3.3 Inquérito por entrevistas .....  | 19        |
| 3.4 Técnicas de tratamento e análise de dados .....                                    | 20        |
| <b>CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS<br/>RESULTADOS .....</b>         | <b>22</b> |
| 4.1 Caracterização dos inquiridos.....   | 22        |
| 4.2 Satisfação da implementação da Contabilidade de Gestão .....                       | 22        |
| 4.2.1 Índice Sintético de satisfação .....   | 22        |
| 4.2.2 Análise descritiva por categoria de postos .....                                 | 24        |
| 4.3 Importância da Contabilidade de Gestão no desempenho organizacional .....          | 25        |

|  |      |
|--|------|
| 4.3.1 Análise Descritiva.....  | 25   |
| 4.3.2 Correlação entre importância da CG e melhoria no desempenho .....        | 27   |
| 4.4 Importância de um sistema de gestão baseado no método ABC.....             | 28   |
| 4.4.1 Análise descritiva .....   | 28   |
| 4.4.2 Correlação entre o sistema de custeio ABC e a elaboração do PA .....     | 29   |
| 4.5 Apresentação dos resultados da análise qualitativa.....                    | 30   |
| 4.5.1 Categorias NVivo .....   | 30   |
| 4.5.2 Importância da Contabilidade de Gestão na melhoria do desempenho.....    | 31   |
| 4.5.3 Importância do sistema de gestão baseado em atividades (Método ABC) .... | 33   |
| 4.6 Discussão de resultados .....  | 35   |
| 4.6.1 Importância da CG e melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia) | 35   |
| 4.6.2 Importância do sistema de gestão baseado em atividades (método ABC)..... | 35   |
| CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....   | 37   |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....   | 40   |
| APÊNDICES  |      |
| APÊNDICE A -INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO.....                                    | i    |
| APÊNDICE B - TESTE DE KOLMOGOROV SATISFAÇÃO CG E CATEGORIA DE<br>POSTOS .....  | vii  |
| APÊNDICE C - GUIÃO DE ENTREVISTA .....   | viii |
| APÊNDICE D - CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS .....                            | x    |

## ÍNDICE DE FIGURAS

|   |    |
|---|----|
| FIGURA 1 - ETAPAS DO APURAMENTO DE CUSTO.....   | 5  |
| FIGURA 2 - FASES DA IMPLEMENTAÇÃO DO ABC .....  | 7  |
| FIGURA 3 - MODELO <i>INPUT-OUTPUT</i> .....   | 10 |
| FIGURA 4 - PROCESSO DE MEDIÇÃO DO DESEMPENHO .....  | 11 |
| FIGURA 5 - ETAPAS PARA DO PLANEAMENTO .....   | 14 |
| FIGURA 6 - PLANEAMENTO ORÇAMENTAL .....   | 15 |
| FIGURA 7 - ETAPAS DA INVESTIGAÇÃO .....   | 16 |
| FIGURA 8 - NÚMERO DE REFERÊNCIAS DAS SUBCATEGORIAS IMPORTÂNCIA<br>DA CG NO DESEMPENHO ORGANIZACIONAL .....            | 31 |
| FIGURA 9 - NÚMERO DE REFERÊNCIAS DAS SUBCATEGORIAS DE<br>IMPORTÂNCIA DO SISTEMA DE GESTÃO BASEADO EM ATIVIDADES ..... | 33 |

## ÍNDICE DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| QUADRO 1 - QUADRO DE INVESTIGAÇÃO .....                                   | 2  |
| QUADRO 2 - QUADRO DE CONCEITOS DE <i>INPUTS, OUTPUTS E OUTCOMES</i> ..... | 9  |
| QUADRO 3 - OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO .....                     | 17 |
| QUADRO 4 - ESCALA DE LIKERT.....  | 19 |

## ÍNDICE DE TABELAS

|   |    |
|---|----|
| TABELA 1 - FORÇA DE CORRELAÇÃO .....  | 21 |
| TABELA 2 - CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA .....  | 22 |
| TABELA 3 - COEFICIENTE ALPHA DE CRONBACH .....  | 23 |
| TABELA 4 - FIABILIDADE DO ÍNDICE SINTÉTICO.....   | 23 |
| TABELA 5 - ANÁLISE DESCRITIVA DO ÍNDICE SINTÉTICO DE SATISFAÇÃO ..  | 23 |
| TABELA 6 - TESTE DE KOLMOGOROV SATISFAÇÃO CG E CATEGORIA DE<br>POSTOS .....                                   | 24 |
| TABELA 7 - ANÁLISE DESCRITIVA DA IMPORTÂNCIA DA CG .....  | 26 |
| TABELA 8 - CORRELAÇÃO ENTRE IMPORTÂNCIA DA CG E MELHORIA NO<br>DESEMPENHO (MAIOR EFICIÊNCIA E EFICÁCIA) ..... | 27 |
| TABELA 9 - ANÁLISE DESCRITIVA DO SISTEMA DE GESTÃO ABC .....  | 28 |
| TABELA 10 - CORRELAÇÃO ENTRE O SISTEMA DE CUSTEIO ABC E A<br>ELABORAÇÃO DO PLANO DE ATIVIDADES .....          | 29 |
| TABELA 11 - CATEGORIAS E SUBCATEGORIAS .....  | 30 |

## **LISTA DE APÊNDICES**

|   |      |
|---|------|
| APÊNDICE A -INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO .....                                  | I    |
| APÊNDICE B - TESTE DE KOLMOGOROV SATISFAÇÃO CG E CATEGORIA DE<br>POSTOS ..... | VII  |
| APÊNDICE C - GUIÃO DE ENTREVISTA .....  | VIII |
| APÊNDICE D - CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS .....                           | X    |

## LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

|               |  |
|---------------|--|
| <b>ABC</b>    | <i>Activity Based Costing</i>  |
| <b>CG</b>     | Contabilidade de Gestão  |
| <b>DFin</b>   | Departamento de Finanças   |
| <b>DGO</b>    | Direção Geral do Orçamento   |
| <b>EME</b>    | Estado-Maior do Exército   |
| <b>MDN</b>    | Ministério da Defesa Nacional  |
| <b>NCP</b>    | Norma de Contabilidade Pública   |
| <b>OCC</b>    | Órgãos Centrais de Comando   |
| <b>OE</b>     | Objetivo Específico  |
| <b>OG</b>     | Objetivo Geral   |
| <b>PA</b>     | Plano de Atividades  |
| <b>PO</b>     | Planeamento Orçamental   |
| <b>POCP</b>   | Plano Oficial de Contabilidade Pública   |
| <b>QC</b>     | Questão Central  |
| <b>QD</b>     | Questões Derivadas   |
| <b>QUAR</b>   | Quadro de Avaliação e Responsabilização  |
| <b>SIADAP</b> | Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública |
| <b>SNC-AP</b> | Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas         |
| <b>SPSS</b>   | <i>Statistical Package for the Social Science</i>                              |
| <b>UEO</b>    | Unidades, Estabelecimentos e Órgãos  |

## INTRODUÇÃO

O objetivo das organizações públicas deve ser melhorar o desempenho e os seus índices de eficiência, eficácia, economia e produtividade, sendo que desta forma a implementação de um sistema de contabilidade de gestão (CG) é essencial para a otimização do desempenho público (Moore, 2012; Teixeira, 2016).

Foi no primeiro terço do século XX quando nasce o conceito da CG (Anthony, 2003). A CG veio a ser utilizada como uma ferramenta de apoio à tomada de decisão, de forma a melhorar o desempenho da organização/instituição (Caiado, 2015; Peron, 2021).

Na literatura, nota-se cada vez mais importância do papel que a CG tem desempenhado em prol do desempenho organizacional (Ojra, Opute & Alsolmi, 2021). A CG tem de ser considerada como uma ferramenta que permita uma tomada de decisão mais eficaz (CIMA, 2005).

Em Portugal, é na norma de contabilidade pública 27 (NCP 27) do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), onde estão discriminados os objetivos da CG.

Nessa mesma norma, apesar de abordar de diversos sistemas de custeios, consta que o modelo de apuramento de custos mais adequado na administração pública é o sistema de custeio baseado nas atividades.

O método *Activity Based Costing* (ABC) surge nos anos 80 com o objetivo de colmatar as lacunas que os sistemas de custeio tradicionais vieram a apresentar ao longo tempo (Staubus, 1990; Cooper & Kaplan, 1998).

Na administração pública de Portugal, a avaliação do desempenho é feita através do Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP), legislado na Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro, através do SIADAP 1 dedicado aos serviços da administração pública.

Esta investigação teve como principal objetivo de responder à Questão Central (QC): **“Qual a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do desempenho do Exército Português e na elaboração do Plano de Atividades?”**, correspondendo ao objetivo geral (OG): **“Perceber a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do desempenho do exército português e na elaboração do Plano de atividades.”**. De forma a dar resposta à QC foram definidas Questões derivadas (QD), que por sua vez correspondem aos objetivos específicos desta investigação, demonstrados no Quadro 1.

**Quadro 1 - Quadro de investigação**

| Objetivo Geral  |  | Questão Central   |   |
|---|--|---|---|
| Perceber a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do desempenho do exército português e na elaboração do Plano de atividades. |  | Qual a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do desempenho do Exército Português e na elaboração do Plano de Atividades? |   |
| Objetivos Específicos   |  | Questões Derivadas  |   |
| 1   | Analisar a importância da CG no desempenho organizacional;   | 1   | Qual a importância da CG no desempenho organizacional?  |
| 2   | Perceber como a CG pode contribuir para a melhoria do desempenho organizacional;                         | 2   | Como a CG poderá contribuir para a melhoria do desempenho organizacional?                         |
| 3   | Verificar a importância de um sistema de gestão baseado no método ABC;                                   | 3   | Qual a importância de um sistema de gestão baseado no método ABC?                                 |
| 4   | Perceber de que forma um sistema de gestão baseado no método ABC pode influenciar o Plano de atividades; | 4   | De que forma um sistema de gestão baseado no método ABC poderá influenciar o Plano de atividades? |

**Fonte: Elaboração Própria**

Esta dissertação está composta por duas partes. A parte I aborda diversos conceitos que são essenciais para a compreensão desta investigação e está dividida em 2 capítulos:

- (1) A CG no setor público – Este capítulo revela o impacto que a CG pode ter no setor público, principalmente o sistema de custeio ABC, e também o efeito que a informação gerada pela CG tem sobre a tomada de decisão e perceber de que forma este tem impacto no desempenho organizacional/institucional.
- (2) O desempenho organizacional público – Neste capítulo fala-se do ciclo da gestão pública, de como é feito a medição do desempenho organizacional na administração pública e também do sistema de custeio ABC com uma ferramenta de gestão e de controlo do desempenho. Neste capítulo consta também a forma de como o Planeamento de Atividades e o respetivos Planeamento Orçamental são feitos no Exército Português.

A parte II é onde está espelhada a metodologia utilizada nesta investigação e todo o trabalho de campo. É neste capítulo onde estão demonstrados todos os resultados alcançados nesta investigação e da discussão dos resultados obtidos. Esta parte está dividida em 2 capítulos:

- (3) Metodologia, métodos e materiais – Este capítulo aborda o tipo de metodologia utilizada nesta investigação e o mapa de investigação seguido nesta pesquisa. Este capítulo faz a apresentação da caracterização da amostra, da técnica de recolha de dados e também dos procedimentos adotados para a análise de dados.

(4) Apresentação, análise e discussão dos resultados – Tal como refere o título deste capítulo, este visa a apresentação e análise dos resultados obtidos através dos instrumentos de recolha de dados, neste caso do questionário e das entrevistas. Após a apresentação e discussão de dados.

Após a discussão de dados são apresentadas as conclusões em que se dão as respostas às questões de investigação.

Por fim apresentam-se as referências utilizadas nesta investigação e os respetivos apêndices, utilizados como complemento aos conteúdos abordados nesta dissertação.

## **PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO**

### **CAPÍTULO 1 – A CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO**

#### **1.1 A Contabilidade de Gestão na administração portuguesa**

Kaplan (1986), Boralho, Pires, Basílio e Reis (2017) e Azevedo (2018) afirmam que os sistemas de custeio tradicionais da CG apresentavam diversas críticas já desde a década de 80.

Horngren et al. (2010) afirma que a CG muitas das vezes é confundida com a contabilidade de custos, o que leva a que diversas vezes sejam utilizados o termo da forma errada.

A CG visa preencher necessidades de informação interna a nível da gestão. Permite obter dados contabilísticos internos por departamentos, por exemplo. Ainda afirma Gonçalves (2016, p. 65) que “Contabilidade de Gestão utiliza a informação relevante da Contabilidade Financeira para o seu objeto, classificando-a e afetando-a a centros de custos, produtos, serviços, conforme o objeto de análise.”.

Para Caiado (2015), a CG é um sistema complexo, que facilita a tomada de decisão e o controlo da gestão nas empresas.

Galvão e Teixeira (2019), afirmam que a CG está a ganhar cada vez mais importância na Administração Pública, por possibilitar a visão das diferentes perspetivas de análise, quer a nível legal, quer a nível do apoio à gestão e de análise, avaliação e a comparação de desempenhos.

Na administração pública portuguesa, a CG encontra-se relevada no atual Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, através do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro.

Gomes, Gimranova e Ribeiro (2022) realça que o SNC-AP surge de forma a uniformizar processos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas.

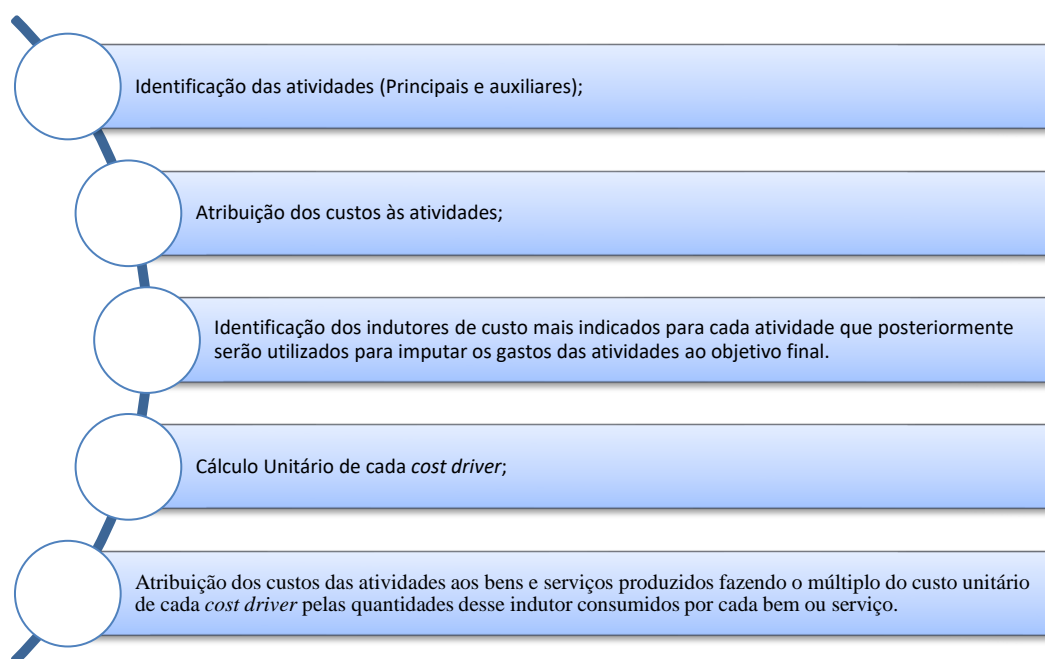
É no SNC-AP onde consta a NCP 27 que tem como objetivo espelhar a forma de como a CG pode ser útil nos processos internos da gestão pública e na tomada de decisão (Cooper & Kaplan, 1988).

A NCP 27 do SNC-AP veio dar solução aos desafios enfrentados pela contabilidade pública, auxiliando assim na tomada de decisão, na medição do desempenho e também no planeamento e controlo da situação da organização (Loureiro, 2019). Ainda o mesmo autor

refere que a CG é pouco utilizada no setor público uma vez que há pouco conhecimento dos resultados das atividades desenvolvidas e dos objetivos estipulados.

Segundo Boralho et al. (2017) afirmam que esta norma apesar de abordar diversos sistemas de custeio tradicionais (total, variável, racional, custo padrão e custo direto), recomenda que o modelo de apuramento de custos deve ser feito baseado nas atividades.

Na NCP 27 estão espelhadas algumas etapas de que devem ser seguidas pelo *Activity Based Costing* (ABC) (Figura 1) de forma a tirar o melhor proveito no processo de apuramento de custos dos bens/serviços.



**Figura 1 - Etapas do apuramento de custo**

**Fonte: NCP 27 adaptado por Gomes et al. (2022)**

Peron (2021) define *cost drivers*, como “condutores ou diretores de custos que podem ser classificados como, *Resources cost driver* e *Activity cost drivers*”, sendo *Resources cost drivers*, por sua vez são os que determinam a ocorrência de uma atividade específica e conseguem identificar o como as atividades consomem recursos. Já os *activity cost driver*, os condutores de custo de atividades que visam indicar como é que as atividades são consumidas pelos produtos, serviços, clientes ou outros objetos de custo.

Para além das diversas vantagens acima referidas, “...a Contabilidade de Gestão surge como uma ferramenta essencial para disponibilizar informações detalhadas sobre os gastos, economia, eficiência e eficácia dessas atividades.” (Lopes, 2023).

## **1.2 O sistema de custeio ABC na tomada de decisão**

O método ABC é um sistema de custeio que proporciona melhor informação ao dispor dos gestores, uma melhoria contínua das atividades de forma a reduzir custos indiretos e também possui a facilidade de determinar os custos mais relevantes (Cooper et al., 1991).

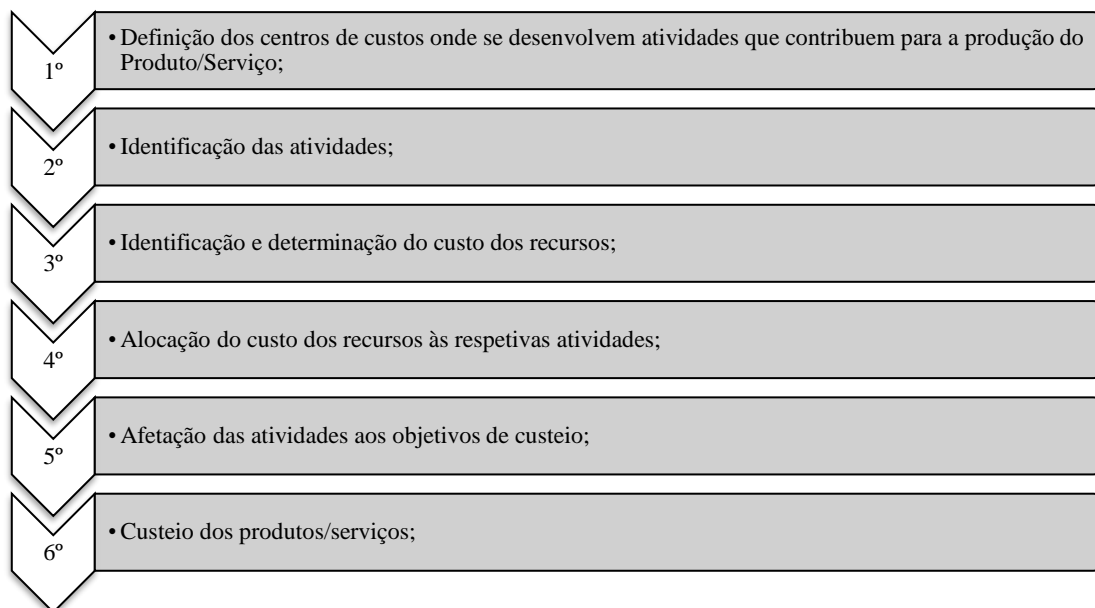
Hornngren et al. (2008), afirma que maioritariamente no Século XX, a maior parte das organizações utilizava o sistema de custeio tradicional, pois nessa altura o método ABC era considerado como um projeto de gestão cara e que apenas as grandes organizações podiam adotar esse sistema.

Apesar da notoriedade do sistema de custeio ABC desenvolvido por Samuel Kaplan e Robin Cooper, na década dos 80, o conceito de imputar custos baseado nas atividades já eram anteriormente utilizadas em algumas empresas norte-americanas, devido à necessidade de obter informação mais precisa dos produtos, dos processos e dos clientes (Staubus,1990; Cooper & Kaplan,1998).

Cooper e Kaplan (1988), vêm apresentar uma versão nova do sistema de custeio ABC, que vem a colmatar as lacunas demonstradas pelo sistema de custeio tradicionais. O ABC surgiu como um sistema de custeio e como uma ferramenta de apoio da tomada de decisão.

No que toca à sua implementação, Borges et al. (2010) afirma que a principal dificuldade foi definir as atividades que concorrem para os objetivos. Não só, mas também se notou a falta de informação para definir os indutores de custo. Na sua investigação verificou-se que, para que fosse possível implementar o sistema ABC, tinha de haver um grande esforço para conseguir reunir toda a informação, pois para tal é necessário envolver muita gente. Apesar de todo o esforço, as organizações estudadas pelo autor, ao implementar o sistema ABC conseguiram identificar certas ineficiências e também auxiliar na tomada de decisão de boas práticas para a redução de custo, como é referido por (Cookins, 1999).

Segundo Major (2007) e Themido (2000) a implementação do sistema ABC deve obedecer a 6 fases, como referidas na Figura 2.



**Figura 2 - Fases da implementação do ABC**  
**Fonte: Adaptado Major (2007) e Themido (2000)**

Peron (2021) refere que no momento da tomada de decisão existe a necessidade de ter informação detalhada e pormenorizada de forma a melhorar o desempenho de uma organização.

Segundo Cooper e Kaplan (1991,1992), a utilização do sistema ABC visa aumentar os lucros de uma organização e melhor fundamentar as decisões tomadas pelo gestor, sendo que estas terão reflexo nas demonstrações financeiras.

Cooper e Kaplan (1991) referem que através deste sistema de custeio é possível obter uma visão clara de como os objetos de custeio podem gerar receitas e como estes consomem recursos, pois com o método ABC é possível verificar a ligação entre a realização de uma atividade e o impacto que esta tem na gestão dos recursos de uma organização.

Com a informação gerada pelo sistema ABC as organizações poderão fazer uma melhor avaliação dos seus produtos, serviços e clientes, para poderem fazer uma melhor gestão dos seus recursos para que no final seja possível obter melhores resultados a nível dos seus lucros (Cooper & Kaplan, 1992). A este processo Horngren et al. (2008) denominam de *Activity Based Management*.

A implementação do método ABC poderá proporcionar oportunidades, uma vez que este consegue avaliar os gastos dos serviços prestados, desta forma poder auxiliar na tomada de decisão para melhorar os serviços prestados pela organização (Imoniana, Matheus & Perera., 2014; Cosmin., 2011).

No estudo de Tomás (2021), acerca da implementação do sistema ABC numa unidade de corte e quinagem, este conclui que o sistema ABC utilizado como uma ferramenta de controlo de gestão, teve um impacto positivo na tomada de decisão e permitiu uma gestão de recursos mais eficientes. A implementação do ABC nesta empresa, permitiu que houvesse uma maior concorrência dos seus produtos no mercado.

Já Prego (2011), no seu estudo, afirma o sistema de custeio ABC disponibiliza informação essencial, que pode servir de suporte no momento da tomada da decisão, pois com a informação gerada pelo método ABC, este conseguiu reduzir de uma forma significativa os custos, que por sua vez teve impacto positivo no desempenho de diversas organizações. Ainda o mesmo autor conclui que foi possível verificar a existência da correlação entre a implementação do ABC e a rentabilidade da organização. Em sintonia, Pham, Nguyen, Doan, Ta e Pham (2021) revelam a importância da informação gerada pelo ABC, que teve um impacto significativo na tomada da decisão dos gestores, que por sua vez refletiram-se no desempenho da empresa.

### **1.3 Relevância da Contabilidade de Gestão e do sistema ABC no desempenho público**

Segundo Júnior, Jenkins, Zanin e Almeida (2015), a boa implementação do sistema ABC no setor público poderá ser uma boa ferramenta para não só melhorar a alocação dos recursos, mas também poderá ter um impacto positivo na avaliação do desempenho.

Pizzini (2006, p.180) salienta que “os sistemas de custos mais funcionais são aqueles que proporcionam maior pormenor, melhor classificam os custos em função do seu comportamento, relatam informação de custos com maior frequência, e/ou calculam mais desvios”. O autor reforça ainda que a CG deve ser implementada de forma a auxiliar na melhoria da tomada de decisão tendo esta um impacto positivo no desempenho organizacional.

Johnson e Kaplan (1991) afirmam que a CG é indispensável no que toca à recolha de informação essencial para o planeamento e para a avaliação do desempenho de uma organização.

Teixeira, Teixeira, Pardal e Mata (2012) afirmam na sua investigação que a informação gerada pela CG conseguiu originar um conjunto de indicadores que permitiu ajudar a explicar o desempenho global, evidenciando a formação dos custos e dos processos internos.

Já em 2007, Carvalho (2007) sentia a necessidade de haver uma gestão pública mais eficiente, eficaz e económica. Desta forma haver a urgência da implementação da CG devido

à falta de informação gerada pelas demonstrações financeiras, que eram insuficientes para fazer o controlo dos custos, dificultando assim a tomada de decisão.

Teixeira (2016, pp. 7) salienta a importância da implementação da CG afirmando que este “é um forte instrumento de apoio na tomada de decisão e na efetiva gestão da formação dos custos totais, quer através da gestão dos processos ou das atividades, quer como na avaliação e comparação de desempenhos.”.

## CAPÍTULO 2 - O DESEMPENHO ORGANIZACIONAL PÚBLICO

### 2.1 Ciclo de gestão pública

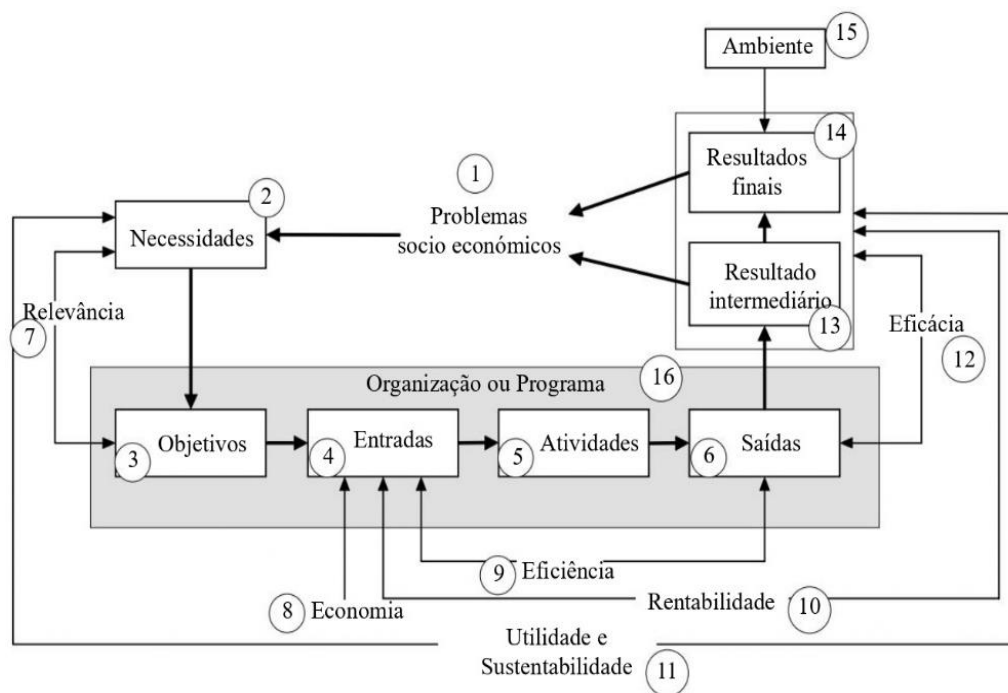
Gomes (2019), afirma que para melhorar o desempenho de uma organização é necessário ter a noção do ciclo de gestão, referindo os *Inputs*, os *Outputs* e os *Outcomes*.

Bouckaert (2013), Dooren (2006) e Moore (2004) são alguns dos autores que apresentam o conceito de *inputs*, *outputs* e *outcomes*, Quadro 2.

Quadro 2 - Quadro de conceitos de *Inputs*, *Outputs* e *Outcomes*

| Termo           | Autor            | Conceito   |
|-----------------|------------------|--|
| <i>Inputs</i>   | Bouckaert (2013) | São os recursos que entram, sendo utilizados na produção de <i>outputs</i> .   |
|                 | Dooren (2006)    | Alocação de recursos a atividades para produzir <i>outputs</i> .   |
|                 | Moore (2004)     | Entradas.  |
| <i>Outputs</i>  | Bouckaert (2013) | Fornecimento de produtos ou serviços, nomeadamente, o produto produzido.   |
|                 | Dooren (2006)    | Programas que permitam ir ao encontro das necessidades da sociedade.   |
|                 | Moore (2004)     | Saídas.  |
| <i>Outcomes</i> | Bouckaert (2013) | Efeitos dos produtos fornecidos, normalmente, as consequências em comportamentos, atitudes e interações com a sociedade. |
|                 | Dooren (2006)    | Resultados que permitem causar efeitos sobre a sociedade.  |
|                 | Moore (2004)     | Resultados organizacionais.  |

Fonte: Adaptado de Moore (2004), Dooren (2006) e Bouckaert (2013).



**Figura 3 - Modelo *Input-Output***

**Fonte: Dooren (2006)**

Através da Figura 3 é possível verificar a relação entre a eficiência e a eficácia com o ciclo da gestão, de forma a otimizar o desempenho organizacional do setor público.

Dooren (2006) afirma que o ponto de partida é a situação socioeconómica. As questões socioeconómicas (1) dão origem a necessidades (2) de ação por parte do sector público.

Através do confronto dos objetivos (3) com as necessidades é possível avaliar o grau de importância (7) das políticas prosseguidas. Após isso, são alocados os recursos (4) para poderem ser organizadas atividades (5) que produzam resultados (6). A Economia (8) é (custo-eficácia) - custo/output. Através do cálculo custo/Output dá-nos a eficiência (9).

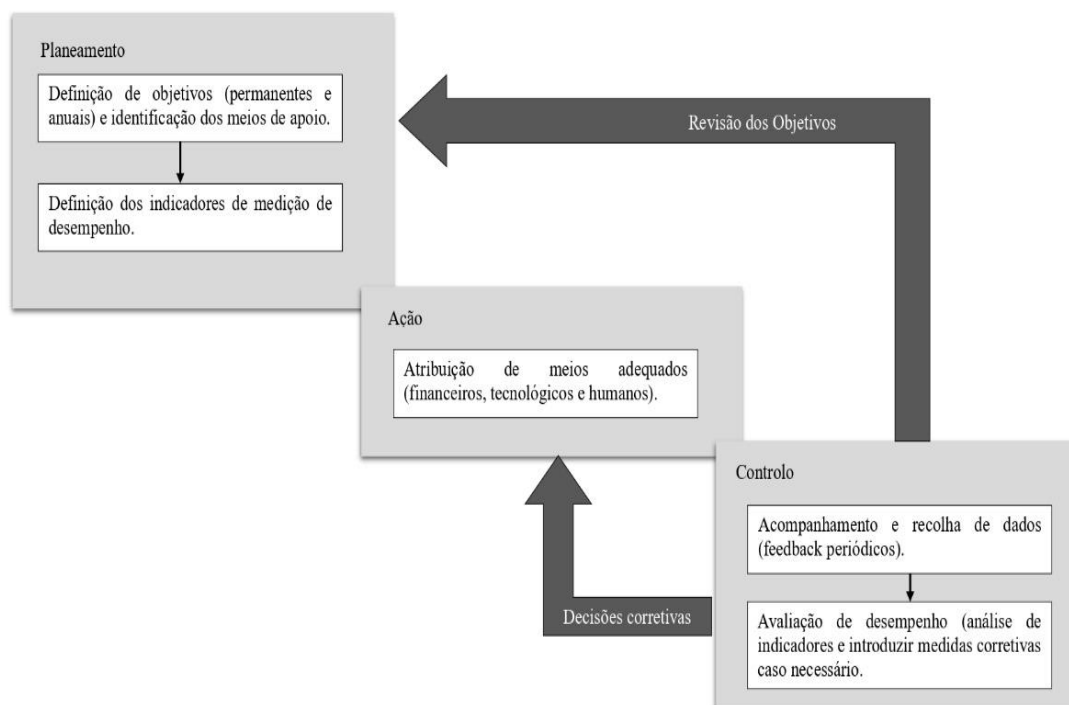
É esperado que os *outputs* tenham efeito na sociedade, efeitos esses que podem ser classificados como resultados intermediários (geralmente a curto prazo) (13) ou como resultados finais (geralmente a longo prazo) (14). Os resultados finais em particular são influenciados pelo ambiente (15) sobre o qual a organização ou o programa tem uma participação limitada ou até mesmo nenhum impacto. O resultado de *output/outcome* dá o valor da eficácia (12). A razão entre a entrada e os efeitos é a relação custo-eficácia (10). Ainda Dooren (2006) salienta que os resultados de um programa ou de uma organização devem ir de encontro com as necessidades da sociedade. O confronto entre necessidades e

resultados permite avaliar a sustentabilidade e a utilidade (11) do programa ou da organização. Somente os objetivos, os *inputs*, as atividades e os *outputs* da organização ou o programa (16) estão sob controle direto da organização.

## 2.2 Processo de medição de desempenho

De acordo com Gomes (2019), a medição do desempenho “é um sistema de avaliação e controlo de desempenho, através da medição qualitativa /ou qualitativamente, das entradas, das saídas ou o nível de uma atividade.”.

Radnor e Barnes (2007) salientam que quando se fala de desempenho, este deve ser considerado como eficiente e eficaz. Para Neely, Richards, Mills, Platts e Bourne (1997) a medição do desempenho é feita como o objetivo de quantificar a eficiência e eficácia de uma ação.



**Figura 4 - Processo de medição do desempenho**

**Fonte: Adaptado de Reifschneider (2008) e Gomes (2019)**

Gomes (2019), Neves (2011), Sotomayor, Rodrigues e Duarte (2014) e Ramadan e Borgonovi (2015) referem que o processo da medição do desempenho divide-se em 3 partes numa fase inicial o planeamento, seguido da ação e no final o controlo, tal como identificados na Figura 4.

No planeamento definem-se os objetivos e identificam-se os meios de apoio para alcançar estes mesmos objetivos. De seguida definem-se os respetivos indicadores de medição do desempenho. Depois dos indicadores estarem definidos, na fase da ação, atribui-se os meios necessários, sendo estes meios financeiros, tecnológicos e humanos. Na fase do controlo faz-se o acompanhamento e a recolha de dados. Conclui-se a fase do controlo com a avaliação do desempenho, em que se faz a análise dos indicadores e caso seja necessário introduzem-se medidas corretivas.

Gomes (2019) e Neves (2019) afirmam que se nota cada vez mais a necessidade de um bom sistema de medição de desempenho, não só para o aumento do desempenho das organizações, mas também para o auxílio na tomada de decisão de forma a desenvolver atividades que os encaminhe para o alcance dos seus objetivos.

O desempenho tornou-se uma característica quase cotidiana do trabalho em organizações do setor público (Boland & Fowler, 2000). Ainda os mesmos autores afirmam que é naquela época onde se nota uma quantidade significativa de publicações relativamente à gestão de desempenho.

A administração pública portuguesa com o intuito de melhorar o desempenho aprova a Lei n.º 66-B/2007 de 28 de dezembro, atualizada pelo Decreto-Lei n.º 12/2024 de 10 de janeiro, em que a administração pública portuguesa aprova a implementação do Sistema Integrado de Gestão do Desempenho e avaliação na Administração Pública (SIADAP). O SIADAP teve como alvo o desempenho dos serviços públicos, dos respetivos dirigentes e colaboradores, que através deste sistema de gestão e avaliação, foi possível alinhar, coerentemente, os desempenhos dos serviços e dos que neles trabalham (Barbosa, 2016).

O SIADAP encontra-se dividido em três subsistemas, como referido no Artigo 9º do DL n.º 12/2024 de 10 de janeiro, SIADAP 1 – Avaliação dos Serviços Públicos, SIADAP 2 – Avaliação dos dirigentes superiores e intermédio e SIADAP 3 – Avaliação dos Trabalhadores.

Nesta mesma lei é definido também o subsistema de Avaliação do desempenho constada no n.º 1 do Artigo 10º da mesma lei. Este artigo afirma que a avaliação de desempenho de cada serviço feita através de um quadro de avaliação e responsabilização (QUAR).

Quanto ao Exército Português, Oliveira (2024) explica que a gestão de desempenho no Exército é feita através de dois instrumentos, o Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR) e através da gestão estratégica do exército. O QUAR é inspirado na filosofia do *tableau de bord*. Já a gestão estratégica do Exército é baseada no *balanced scorecard*. Tal

como está inscrito em Exército Português (2023) é o Gabinete da Gestão da Informação e Conhecimento quem faz a monitorização da gestão estratégica do Exército e também do QUAR do exército. Com estas duas ferramentas ao dispor dos comandantes é possível fornecer informação suficiente para o ato da tomada de decisão.

### **2.3 A gestão baseada em atividades como instrumento de gestão e de desempenho**

Duarte (2002) afirma que no que concerne aos sistemas de apuramento de custo na administração pública ainda existe muito a melhorar, pois com um sistema de apuramento de custo é possível identificar lacunas na prestação de serviços e também fatores que não contribuem para o resultado. A gestão baseada em atividades tem a possibilidade de capacitar o gestor a perceber em que medida cada tipo de despesa contribui para os resultados obtidos, quais atividades têm impacto no valor do resultado final de suas ações, qual é a taxa de consumo de recursos pelas atividades, custo dos processos de trabalho ou os programas governamentais, onde ocorre desperdício e onde há eficiência na aplicação de recursos.

Pizzini (2006), afirma que a melhor forma de fazer o apuramento de custos dos produtos é através de sistemas que atribuem custos às atividades tal como o sistema ABC.

Segundo Duarte (2002), um sistema de apuramento de custeio adequado consegue identificar os pontos fracos e os fatores que não contribuem para o alcance dos objetivos e resultados esperados, o que para o efeito, o sistema de apuramento de custo mais adequado sugerido pelo autor é o ABC.

Ainda o mesmo autor afirma que o ABC implementado no setor público veio a trazer certos benefícios a nível da gestão, a nível financeiro e a nível orçamental, como o cálculo preciso de custos dos serviços prestados à sociedade, a redução de custos e de adaptação dos gastos setoriais aos níveis exigidos pela legislação, o aperfeiçoamento dos processos na organização, a implementação de programas de melhoria contínua e o apoio para elaboração da proposta orçamental.

Vokurka e Lummus (2001) salienta também que o ABC é uma ferramenta que pode auxiliar na definição de estratégias para melhorar o desempenho organizacional.

Fei e Isa (2010) afirmam ainda que existem diversos fatores que podem influenciar a implementação do ABC como fatores organizacionais, conhecimento acerca da implementação do ABC, fatores contextuais como a concorrência, a adequação da tomada de decisão e a adaptação a sistemas modernos. Apesar disto Madwe, Stainbank e Green (2020), faz um estudo em que afirma que o método ABC apesar de ser pouco utilizado pelas

empresas, nota-se que nas poucas empresas que utilizam o ABC reconhecem este método como uma ferramenta útil para melhorar a eficiência e eficácia da empresa.

No estudo de Pham et al. (2021), espelha o quão importante que a sistema de CG aplicado, como o método ABC pode afetar o desempenho de uma empresa.

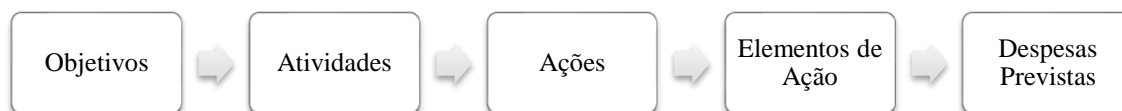
Duarte (2002) consegue concluir que através de um sistema de apuramento de custos bem implementado como o ABC, irá afetar diretamente o plano de atividades, pois através do ABC é possível obter informação pormenorizada de que forma os recursos foram consumidos e dessa forma poder fazer uma melhor gestão dos seus recursos.

#### **2.4 Planeamento de Atividades e Planeamento Orçamental no Exército Português**

É no Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro onde estão definidos os princípios a que a elaboração do plano e relatório anual de atividades dos serviços e organismos da Administração Pública deve obedecer. No caso concreto do Exército Português é na Circular n.º 04/2013 do atual Departamento de Finanças o documento que serve para definir os procedimentos relativamente ao Planeamento de Atividades (PA) e o respetivo Planeamento Orçamental (PO).

O PA é o documento onde constam os objetivos estipulados para curto prazo. O PA é um plano anual, em que nele estão demonstrados a previsão de recursos a utilizar para concorrer aos objetivos estipuladas pelo escalão superior.

Através da Circular n.º 04/2013 é possível perceber que para chegar ao Plano de atividades, segue-se um conjunto de etapas, como está demonstrado na Figura 5.



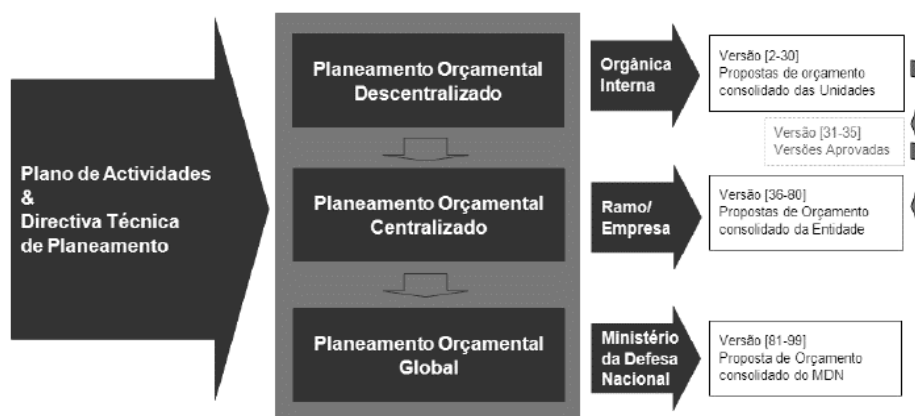
**Figura 5 - Etapas do planeamento**

**Fonte: Circular n.º 04/2013**

O planeamento das atividades (PA) começa pela definição a nível do Estado-Maior do Exército (EME), dos objetivos e da atribuição e plafonds de planeamento aos respetivos Órgãos Centrais de Comando (OCC). Por sua vez, cada OCC faz a análise desses mesmos objetivos e definem atividades. Ao mesmo tempo dão conhecimento às Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO) que estão na sua dependência das atividades e do respetivo plafond para planeamento. Já as UEO tendo conhecimento das atividades, estão

encarregues de planear as ações e os elementos de ação, sendo que no final fazem também a previsão da despesa, com o intuito de poder quantificar os objetivos definidos superiormente.

O Planeamento Orçamental (PO) é um documento que resulta do PA, em que neste está espelhado os recursos financeiros necessários para a alcance dos objetivos.



**Figura 6 - Planeamento Orçamental**

Fonte: Circular n.º 04/2013

Como demonstrado na Figura 6, o PO passa por duas fases, numa primeira fase num planeamento descentralizado a nível das UEO quando estes efetuam uma cópia de PA para PO. Após o planeamento descentralizado passa para um planeamento centralizado, que é feito pelo Departamento de Finanças (DFin) através dos PO's das UEO/OCC.

O PO é iniciado no DFin com as indicações das versões de planeamento que devem ser criadas pelas Unidades. Após estas indicações as UEO fazem uma cópia do PA anteriormente elaborado para a versão de PO e ao mesmo tempo fazem o planeamento da receita. Depois do planeamento descentralizado, entra o planeamento centralizado em que o DFin aprova as versões descentralizadas e cria uma versão centralizada de planeamento. Com a versão centralizada do PO, já não pode haver mais nenhuma alteração do planeamento. Já a proposta de orçamento do Exército estar conforme as orientações da Direção Geral do Orçamento (DGO) e com os respetivos *plafonds* atribuídos, é feita uma cópia versão global do Ministério da Defesa Nacional (MDN).

Oliveira (2024) afirma que a CG é uma ferramenta muito importante pois esta permite a alocação de recursos de uma forma mais rigorosa e isto poderá influenciar o PA pois com a CG é possível ter uma maior noção dos recursos que cada atividade consome, o que facilita bastante o PA. Para além disso, a CG pode ser fundamental numa parte inicial, em que se

faz a atribuição de *plafonds*, uma vez que a CG fornece as informações relativamente ao consumo de cada UEO.

## PARTE II – ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

### CAPÍTULO 3 – METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS

#### 3.1 Modelo de investigação

Prodanov e Freitas (2013, p.14) definem metodologia como “a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para a construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade.”. Ainda estes autores asseveram que a metodologia escolhida e desenvolvida é um elemento-chave que define a qualidade de um trabalho, pois é através da metodologia que se pode comprovar que as conclusões atingidas são válidas e consistentes.

Segundo Quivy e Campenhoudt (2008) uma investigação deve seguir as etapas espelhadas na Figura 7.

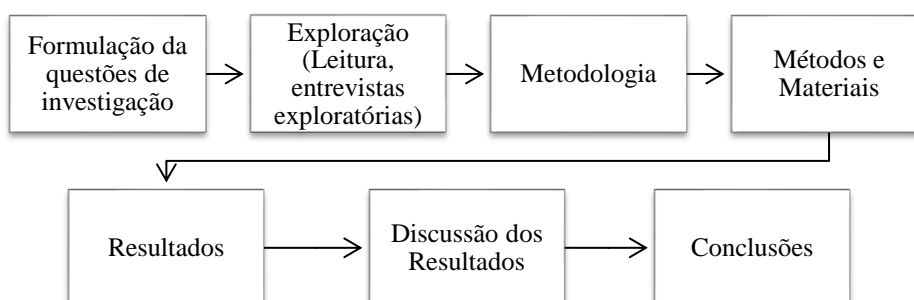


Figura 7 - Etapas da Investigação

Fonte – Adaptado de Quivy e Campenhoudt (2008)

“O objetivo do estudo indica a principal intenção da investigação, ou seja, corresponde ao produto final que a investigação quer atingir” (Sousa & Baptista, 2011). Silva (2014), quanto a esta temática afirma que o objetivo geral da pesquisa é um dos passos fundamentais numa investigação, pois é através do objetivo é que é possível delimitar o foco da investigação.

O Objetivo Geral desta investigação prende-se com **“Perceber como a CG, através do método ABC, pode melhorar o desempenho do Exército Português e influenciar a elaboração do Plano de Atividades”**, que por sua vez corresponde à Questão Central, **“Qual a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do**

**desempenho do Exército Português e na elaboração do Plano de Atividades?''**. De forma a chegar ao OG e à QC, foram definidos os Objetivos Específicos (OE) e Questões Derivadas (QD), respetivamente Quadro 3.

**Quadro 3 - Objetivos e Questões de Investigação**

|                       |  |
|-----------------------|--|
| Objetivo Geral        | Perceber como a CG, através do método ABC, pode melhorar o desempenho do Exército Português e influenciar a elaboração do Plano de Atividades  |
| Questão Central       | Qual a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do desempenho do Exército Português e na elaboração do Plano de Atividades   |
| Objetivos Específicos | OE 1 - Analisar a importância da CG no desempenho organizacional;<br>OE 2 - Perceber como a CG pode contribuir para a melhoria do desempenho organizacional;<br>OE 3 - Verificar a importância de um sistema de gestão baseado no método ABC;<br>OE 4 - Perceber de que forma um sistema de gestão baseado no método ABC pode influenciar o Plano de atividades; |
| Questões Derivadas    | PD 1 - Qual a importância da CG no desempenho organizacional?<br>PD 2 - Como a CG poderá contribuir para a melhoria do desempenho organizacional?<br>PD 3 - Qual a importância de um sistema de gestão baseado no método ABC?<br>PD 4 - De que forma um sistema de gestão baseado no método ABC poderá influenciar o Plano de atividades?                        |

**Fonte: Elaboração Própria**

### 3.2 Método e tipo de abordagem

Diversos autores, como Teddlie e Tashakkori (2003) defendem que existe três tipos de metodologias, a metodologia quantitativa, a metodologia qualitativa e a metodologia mista.

Nesta investigação para alcançar o objetivo estipulado anteriormente a abordagem adotada para a recolha de dados foi a abordagem mista. Esta consiste na recolha de dados através de métodos qualitativos e métodos quantitativos, sendo que após a recolha dados é feita a triangulação ou convergência desses mesmos dados (Yin, 2018). A triangulação de dados possibilita compensar as lacunas que ambos os métodos apresentam (Patton, 1999). Complementa Denzin (1978) que a triangulação permite confirmar a validade e a fiabilidade dos dados.

Ao falarmos do raciocínio, Rosado (2017) afirma que existem três tipos de raciocínio, sendo eles o raciocínio dedutivo, o raciocínio indutivo e o raciocínio hipotético-dedutivo. Na presente investigação o raciocínio adotado foi o raciocínio dedutivo, que segundo o

mesmo autor, prende-se com uma “lógica que parte de uma ou de várias opções teóricas em ordem a explicar um fenómeno particular”.

### **3.3 Instrumentos utilizados**

#### **3.3.1 Análise documental e trabalho de campo**

Conforme expresso por Sá-Silva, Almeida e Guidani (2009) a análise documental é “um procedimento que se utiliza de métodos e técnicas para a apreensão, compreensão e análise de documentos dos mais variados tipos”.

A análise da documentação foi essencial principalmente para a redação da revisão da literatura. A análise documental permitiu um melhor enquadramento no contexto e também na consolidação de conceitos importantes para a abordagem desta temática.

Segundo Godoy (1995) os documentos podem ser classificados como primário ou secundário, sendo que os primários os documentos produzidos por um investigador e já os documentos secundários os que documentos considerados de “segunda mão”. As fontes secundárias foram essenciais para a redação da Parte I, nomeadamente artigos científicos, dissertações e livros. Para a consulta de fontes secundárias foi utilizada diversas bases de dados eletrónicas como *ProQuest*, *Google Scholar*, *Elsevier*, *Emerald*, *Scopus*, *RCAAP* e *EBSCOHost*.

#### **3.3.2 Inquérito por questionários**

Uma das principais vantagens da utilização do inquérito por questionários é a recolha de uma amostra maior num menor espaço de tempo (Babbie, 2020).

Para aferir informações de carácter quantitativo, com o objetivo de obter a opinião do público-alvo em estudo, foi elaborado um inquérito por questionário, na plataforma *online* do *google forms*.

O questionário é constituído por 4 partes, sendo a primeira parte constituída por 5 perguntas fechadas, a segunda parte com 4 perguntas fechadas, a terceira parte por 11 perguntas fechadas e a quarta por 10 perguntas fechadas, dando no total 29 perguntas fechadas.

A primeira parte do questionário é referente aos dados socioprofissionais, isto de forma a caracterizar a amostra. A pergunta constituinte da segunda parte diz respeito à apuração da satisfação dos inquiridos acerca da implementação da CG. A terceira parte visa avaliar a importância da CG. Já a quarta parte teve como objetivo de recolher a perceção dos inquiridos relativamente à importância de um sistema de gestão. Na medição da satisfação

utilizou-se uma escala de likert adaptada à satisfação. Já para a medição do nível de importância foi utilizado uma escala de likert adaptada à importância, como está demonstrada no Quadro 4.

**Quadro 4 - Escala de likert**

| Escala de likert |                                  |                          |
|------------------|----------------------------------|--------------------------|
|                  | Satisfação                       | Importância              |
| 1                | Muito insatisfeito               | Nada importante          |
| 2                | Insatisfeito                     | Pouco importante         |
| 3                | Nem insatisfeito, nem satisfeito | Razoavelmente importante |
| 4                | Satisfeito                       | Importante               |
| 5                | Muito satisfeito                 | Muito importante         |

Fonte: Elaboração própria

Para esta investigação o universo corresponde a todos os oficiais que desempenham funções ligadas à gestão de recursos financeiros, sendo este universo composto por 175 oficiais, porém a amostra é composta por 82 oficiais das categorias de Capitão e Subalerno, Oficial Superior e Oficial General.

### 3.3.3 Inquérito por entrevistas

Fox (2009) assevera que a entrevista é uma importante técnica de recolha de dados pois envolve a comunicação verbal entre o investigador e o participante.

A entrevista é uma técnica de recolha de dados essencial, pois tem a vantagem de ser direcionada e enfocada diretamente o tópico em estudo. Yin (2018) defende que as entrevistas são uma técnica de recolha de dados eficaz, pois permite ao investigador melhor compreender a perspectiva dos entrevistados de uma forma detalhada e flexível.

Numa fase inicial foi feita uma entrevista exploratória, a um oficial do Exército Português que teve como objetivo de “ajudar a construir a problemática da investigação” e que por sua vez complementam a leitura feita pelo investigador e também proporcionar o contacto com a realidade (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Foram feitas também entrevistas confirmatórias (APÊNDICE C). As entrevistas confirmatórias possibilitam ao investigador obter mais informação e também elementos de reflexão (Quivy & Campenhoudt, 2008). Esta entrevista pode ser considerada confirmatória, pois esta teve o objetivo de confirmar os resultados obtidos e obter mais informação acerca do tema em abordagem (Sarmiento, 2013).

Nas entrevistas confirmatórias foram entrevistados 4 oficiais (

APÊNDICE D), que pertencem às categorias de Capitão e Subalerno e Oficial Superior, e que desempenham funções relacionadas com a gestão de recursos financeiros. Estas entrevistas confirmatórias foram elaboradas de forma a ir de encontro com os OE's anteriormente definidas e também de forma a complementar os resultados obtidos no inquérito por questionário. A entrevista confirmatória estruturada foi composta por duas partes, a primeira parte com 5 perguntas abertas relacionadas com a importância da CG no desempenho organizacional e a segunda parte com 3 perguntas abertas relacionadas com a importância do sistema de gestão baseada em atividades na elaboração do Plano de atividades.

### **3.4 Técnicas de tratamento e análise de dados**

Após os inquiridos responderem ao questionário foi utilizado o *Software Statistical Package for the Social Science* (SPSS), para fazer o tratamento dos resultados obtidos.

Uma vez que foi utilizada a escala de *likert*, para a análise dos questionários, utilizou-se como base, testes paramétricos. Os testes paramétricos deverão cumprir certos pressupostos, sendo eles a normalidade da distribuição e a homogeneidade das variâncias. Uma vez que a amostra foi superior a 30 inquiridos, caso haja violação destes pressupostos não irá ter grande impacto (Marôco, 2014).

Primeiramente foram efetuadas estatísticas descritivas das variáveis em estudo que consistiram no apuramento do máximo, mínimo, média e do desvio padrão.

De seguida, procurou-se perceber o grau de satisfação da implementação da CG no Exército Português. Para esse efeito, foi criado um índice sintético da satisfação com a CG, com o auxílio do *software* SPSS. Antes do índice ser feito foi feito o teste de fiabilidade, de forma a auferir a fiabilidade deste índice sintético. Depois do Índice sintético ser feito, foi feito o confronto desse índice com a categoria de postos, de forma a ver o grau de satisfação da CG em cada categoria de posto.

Por último, através da elaboração de correlações lineares (*r* de *Pearson*), que teve como objetivo relacionar cada item com o resto dos outros itens da respetiva parte do questionário. A correlação linear gera um coeficiente de *Pearson* (*r*), que se pode interpretar da forma demonstrada na Tabela 1, sendo que quanto mais próximo de 1 for, maior é o grau de associação linear entre as variáveis.

**Tabela 1 - Força de Correlação**

| Força da Correlação |                                 |
|---------------------|---------------------------------|
| Tamanho do r        | Interpretação                   |
| 0,90 - 1,00         | Correlação Muito Forte          |
| 0,70 - 0,89         | Correlação Forte                |
| 0,50 - 0,69         | Correlação Moderada             |
| 0,30 - 0,49         | Correlação Fraca                |
| 0,00 - 0,29         | Correlação Fraca ou Inexistente |

Fonte: Adaptado de Asuero (2006)

Após a análise dos dados quantitativos foi feita a análise dos dados de caráter qualitativo provenientes das entrevistas confirmatórias, com o auxílio do *software* NVivo. Este software possibilitou fazer a codificação dos dados e depois fazer o cálculo do número de referências dos códigos feitas durante a entrevista, com isto facilitando a triangulação de dados.

Procurou-se ainda tal como Yin (2018) afirma, a triangulação de dados que é o que garante a validade dos mesmos, uma vez que foram utilizadas diversas fontes para a recolha de dados, permitindo uma maior abordagem por parte do investigador para que haja uma conclusão robusta.

Segundo Yin (2010), a triangulação de dados garante a validade dos construtos, dado que o uso de múltiplas fontes, permite que o investigador aborde uma maior variedade de aspetos da realidade, desenvolvendo assim linhas convergentes de investigação. Deste modo, as conclusões obtidas são mais robustas e convincentes, quando fundamentadas com diversas fontes de informação.

Neste sentido, optou-se por utilizar a estratégia de triangulação concomitante, em que tanto os dados qualitativos como os quantitativos são comparados (Creswell, 2009). Assim, após analisar o conteúdo das entrevistas e de realizar análises estatísticas ao questionário, e tendo em conta o modelo de análise delineado, foi possível identificar algumas linhas convergentes na investigação e chegar a algumas conclusões, conforme a literatura estudada.

## CAPÍTULO 4 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 Caracterização dos inquiridos

O inquérito por questionário obteve no total 82 respostas. Como podemos verificar na Tabela 2, o sexo masculino teve maior peso, com 72 inquiridos (87,8%). Relativamente à idade verificou-se que o maior número de inquiridos (28 inquiridos) tem entre 30 e 39 anos de idade (34,1%). Quanto à categoria de postos apurou-se que mais do que metade dos inquiridos encontravam-se na categoria de Oficial Superior, com 48 resposta (58,5%).

Tabela 2 - Caracterização da Amostra

|        |                     | N  | %     |
|--------|---------------------|----|-------|
| Género | Masculino           | 72 | 87,8% |
|        | Feminino            | 9  | 11,0% |
|        | Prefere não dizer   | 1  | 1,2%  |
| Idade  | Entre 20 - 24 anos  | 2  | 2,4%  |
|        | Entre 25 - 29 anos  | 11 | 13,4% |
|        | Entre 30 - 39 anos  | 28 | 34,1% |
|        | Entre 40 - 49 anos  | 27 | 32,9% |
|        | Mais de 50 anos     | 14 | 17,1% |
| Posto  | Capitão e Subalerno | 32 | 39,0% |
|        | Oficial Superior    | 48 | 58,5% |
|        | Oficial General     | 2  | 2,4%  |

Fonte: Elaboração própria

### 4.2 Satisfação da implementação da Contabilidade de Gestão

#### 4.2.1 Índice Sintético de satisfação

O Índice Sintético de satisfação foi criado tendo por base as quatro perguntas compostas da parte II do questionário.

O Índice sintético de Satisfação da CG criado foi testado através do coeficiente *Alpha* de *Cronbach*, que consiste numa escala de 0 a 1 que pondera o rácio entre a variância total dos indicadores que compõem o índice e a variância de cada um dos indicadores que neste caso são as perguntas da parte II do questionário.

A Tabela 3 apresenta o coeficiente *alpha* de *Cronbach* considerado aceitável por diversos autores. Como podemos ver quanto mais próximo do 1 maior é o nível da fiabilidade.

**Tabela 3 - Coeficiente Alpha de Cronbach***Crêterios de recomenda o de Fiabilidade estimada pelo  $\alpha$  de Cronbach (adaptado de Peterson, 1994)*

| Autor                              | Condi o                                  | $\alpha$ considerado aceitável |
|------------------------------------|--|--------------------------------|
| Davis, 1964, p. 24                 | Previsão individual                      | Acima de 0.75                  |
|                                    | Previsão para grupos de 25-50 indivíduos | Acima de 0.5                   |
| Kaplan & Sacuzzo, 1982, p. 106     | Investiga o fundamental                  | 0.7-0.8                        |
|                                    | Investiga o aplicada                     | 0.95                           |
| Murphy & Davidsholder, 1988, p. 89 | Fiabilidade inaceitável                  | <0.6                           |
|                                    | Fiabilidade baixa                        | 0.7                            |
|                                    | Fiabilidade moderada a elevada           | 0.8-0.9                        |
|                                    | Fiabilidade Elevada                      | >0.9                           |
| Nunnally, 1978, p. 245-246         | Investiga o preliminar                   | 0.7                            |
|                                    | Investiga o fundamental                  | 0.8                            |
|                                    | Investiga o aplicada                     | 0.9-0.95                       |

**Fonte: Peterson (1994) citado em Maroco e Garcia-Marques (2006)**

Tal como apresenta a Tabela 4, o  ndice sintético da satisfa o da CG, apresenta um *alpha de Cronbach* de 0,843. Como se pode verificar na tabela anterior o coeficiente *alpha de Cronbach* superior a 0,7   um  ndice sintético considerado aceitável.

**Tabela 4 - Fiabilidade do  ndice sintético**

| Fiabilidade de Escala |   |                          |
|-----------------------|---|--------------------------|
| Dimensão              | N | <i>Alpha de Cronbach</i> |
| Satisfa o com CG      | 4 | 0,843                    |

**Fonte: Elabora o própria****Tabela 5 - Análise descritiva do  ndice Sint tico de Satisfa o**

|                     | N  | Média | Desvio padrão | Erro Padrão | 95% de Intervalo de Confiança para Média |                 |
|---------------------|----|-------|---------------|-------------|--|-----------------|
|                     |    |       |               |             | Limite inferior                          | Limite superior |
| Capitão e Subalerno | 32 | 2,711 | 0,826         | 0,146       | 2,413                                    | 3,009           |
| Oficial Superior    | 48 | 2,740 | 0,751         | 0,108       | 2,522                                    | 2,958           |
| Oficial General     | 2  | 2,500 | 0,707         | 0,500       | -3,853                                   | 8,853           |
| Total               | 82 | 2,723 | 0,772         | 0,085       | 2,553                                    | 2,892           |

**Fonte: Elabora o própria**

Podemos constatar através da Tabela 5 que não existe diferenças estatisticamente significativas no que toca   satisfa o da CG.

## 4.2.2 Análise descritiva por categoria de postos

Na Tabela 6 pode-se ver as médias das respostas dadas pelos inquiridos à parte II do questionário, dedicada à satisfação da CG por categoria de postos, constituída por 4 perguntas.

**Tabela 6 - Teste de Kolmogorov Satisfação CG e Categoria de postos**

|                      |                                   | Teste de Kolmogorov-Smirnov de uma amostra   |  |   |   |       |
|----------------------|-----------------------------------|--|--|---|---|-------|
| Posto                |                                   | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a obtenção de dados (Contabilidade de gestão) para a elaboração do plano de atividades? | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a gestão dos recursos financeiros da UEO? | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a gestão financeira das atividades desenvolvidas da UEO? | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a melhoria da eficiência e eficácia (desempenho) da UEO? |       |
| Capitão e Subalterno | N                                 | 32   | 32   | 32  | 32  |       |
|                      | Parâmetros normais <sup>a,b</sup> | Média  | 2,38   | 2,84  | 2,91  | 2,72  |
|                      |                                   | Estatística do teste Padrão  | 0,942  | 1,051   | 0,963   | 0,958 |
| Oficial Superior     | N                                 | 48   | 48   | 48  | 48  |       |
|                      | Parâmetros normais <sup>a,b</sup> | Média  | 2,52   | 2,98  | 2,79  | 2,67  |
|                      |                                   | Estatística do teste Padrão  | 0,945  | 0,911   | 0,922   | 0,930 |
| Oficial General      | N                                 | 2  | 2  | 2   | 2   |       |
|                      | Parâmetros normais <sup>a,b</sup> | Média  | 2,50   | 2,50  | 2,50  | 2,50  |
|                      |                                   | Estatística do teste Padrão  | 0,707  | 0,707   | 0,707   | 0,707 |

a. A distribuição do teste é Normal.

b. Calculado dos dados.

**Fonte: Elaboração própria**

Pode-se verificar que numa escala de *likert* (1-5) adaptado à satisfação, no que toca às atuais ferramentas para a obtenção de dados para a elaboração do Plano de Atividades, na categoria de Capitão e Subalternos tem uma média de 2,38, na categoria de Oficial Superior registou-se uma média de 2,52 e na Categoria de Oficial General uma média de 2,50. Isto reflete que se mostra menor satisfação a nível das atuais ferramentas para a obtenção de dados para a elaboração do Plano de Atividades, na categoria de Capitão e Subalterno com média de 2,38 e maior nível de satisfação na categoria de Oficial Superior com média de 2,52.

Quanto à satisfação com as atuais ferramentas para a gestão dos recursos financeiros da UEO, na mesma escala verificou-se uma maior média na categoria de Oficial Superior com média de 2,98, seguido pela categoria de Capitão e Subalterno com média de 2,84. Na categoria de Oficial General a média para este item foi de 2,50. Neste parâmetro foi registado menor nível de satisfação na categoria de Oficial General com média de 2,50 e maior nível de satisfação na categoria de Oficial Superior com média de 2,98.

Na pergunta seguinte que se prende com a satisfação com as ferramentas para a gestão financeira das atividades desenvolvidas da UEO, notou-se maior média na categoria

de Capitão e Subalterno com média de 2,91. Na categoria de Oficial superior obteve-se uma média de 2,79. Já na categoria de Oficial Superior registou-se uma média de 2,50. Nesta pergunta verificou-se menor nível de satisfação na categoria de Oficial General com média de 2,50 e maior nível de satisfação na categoria de Capitão e Subalterno com média de 2,91.

No último item desta parte, que consiste na satisfação das ferramentas de gestão para a melhoria da eficiência e eficácia (desempenho) da UEO, já se verifica maior média na categoria de Capitão e Subalterno, obtendo uma média de 2,72, de seguida com média de 2,67 na categoria de Oficial Superior. Na categoria de Oficial General, para este item teve uma média de 2,50. Neste último item verificou-se menor nível de satisfação na categoria de Oficial General com média de 2,50 e maior nível de satisfação na categoria de Capitão e Subalterno com média de 2,72

### **4.3 Importância da Contabilidade de Gestão no desempenho organizacional**

#### **4.3.1 Análise Descritiva**

Na Tabela 7 estão apresentados a análise descritiva das variáveis do estudo em relação à importância da CG no desempenho organizacional. Na análise descritiva foi feita o cálculo da média e do desvio padrão de cada variável e foi possível concluir através das médias, que na opinião dos inquiridos a CG é importante no desempenho das suas funções.

**Tabela 7 - Análise Descritiva da importância da CG**

|   | Mínimo | Máximo | Média | Desvio padrão |
|---|--------|--------|-------|---------------|
| Gestão de recursos mais eficiente.  | 1      | 5      | 4,50  | 0,864         |
| Disponibilizar informação que pode servir de suporte no momento da tomada da decisão. | 1      | 5      | 4,55  | 0,804         |
| Um melhor apuramento dos custos dos seus outputs (produtos/serviços produzidos).      | 1      | 5      | 4,27  | 0,861         |
| Um melhor apuramento dos custos das atividades desenvolvidas.                         | 1      | 5      | 4,26  | 0,886         |
| Uma diminuição dos custos.  | 1      | 5      | 3,88  | 1,059         |
| Uma melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia).                             | 1      | 5      | 4,38  | 0,911         |
| Melhorar a alocação dos recursos a cada atividade.                                    | 1      | 5      | 4,29  | 0,868         |
| Na avaliação do desempenho pela estrutura superior.                                   | 1      | 5      | 4,01  | 0,988         |
| Recolha de informação indispensável para o planeamento.                               | 1      | 5      | 4,34  | 0,820         |
| Na implementação de um sistema de medição do desempenho.                              | 1      | 5      | 3,95  | 1,110         |
| Quantificar a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas.                     | 1      | 5      | 4,23  | 0,836         |

**Fonte: Elaboração própria**

A variável com maior média foi “Disponibilizar informação que pode servir de suporte no momento da tomada de decisão” (média 4,55;  $\sigma=0,80$ ). A segunda variável com maior média foi “Gestão de recursos mais eficientes” (média 4,50;  $\sigma=0,86$ ).

As duas variáveis que apresentaram menor média foram “Diminuição de custos” (média 3,88;  $\sigma=1,06$ ) e “Implementação de um sistema de medição de desempenho” (média 3,95;  $\sigma=1,11$ ).

### 4.3.2 Correlação entre importância da CG e melhoria no desempenho

Através da correlação de *Pearson* foi possível averiguar as relações estatísticas entre a importância da CG e a melhoria do desempenho. Tal como se verifica na Tabela 8, para obter a relação entre as duas variáveis foi utilizada a correlação de *Pearson*.

Tabela 8 - Correlação entre importância da CG e melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia)

|   | Correlações   | r    |
|---|---|------|
| Uma melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia). | Gestão de recursos mais eficiente.  | ,745 |
|   | Disponibilizar informação que pode servir de suporte no momento da tomada da decisão. | ,792 |
|   | Um melhor apuramento dos custos dos seus outputs (produtos/serviços produzidos).      | ,608 |
|   | Um melhor apuramento dos custos das atividades desenvolvidas.                         | ,643 |
|   | Uma diminuição dos custos.  | ,547 |
|   | Melhorar a alocação dos recursos a cada atividade.                                    | ,811 |
|   | Na avaliação do desempenho pela estrutura superior.                                   | ,557 |
|   | Recolha de informação indispensável para o planeamento.                               | ,750 |
|   | Na implementação de um sistema de medição do desempenho.                              | ,580 |
|   | Quantificar a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas.                     | ,726 |

Fonte: Elaboração própria

Podemos verificar que as correlações são todas fortes e moderadas, sendo que o que demonstra maior correlação é com a “melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia)” é a variável “Melhorar a alocação dos recursos a cada atividade.”, com coeficiente de *Pearson* de 0,811. Verificou-se também correlações fortes entre a “melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia)” com outras variáveis como “Disponibilizar informação que pode servir de suporte no momento da tomada da decisão.” (0,792), “Recolha de informação indispensável para o planeamento.” (0,750), “Gestão de recursos mais eficiente.” (0,745) e “Quantificar a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas.” (0,726).

## 4.4 Importância de um sistema de gestão baseado no método ABC

### 4.4.1 Análise descritiva

Da análise descritiva foi possível concluir que os inquiridos sentem que o sistema de custeio baseado em atividades é importante, pois as médias de todas as variáveis são todas acima de 4, como se verifica na Tabela 9.

Tabela 9 - Análise descritiva do sistema de gestão ABC

|  | Mínimo | Máximo | Média | Desvio padrão |
|--|--------|--------|-------|---------------|
| Do planeamento das atividades.   | 1      | 5      | 4,33  | 0,876         |
| Da execução das atividades.  | 1      | 5      | 4,10  | 0,911         |
| Do controlo das atividades.  | 1      | 5      | 4,12  | 0,999         |
| Da avaliação do desempenho organizacional.   | 1      | 5      | 4,12  | 0,961         |
| Da gestão dos recursos.  | 1      | 5      | 4,34  | 0,864         |
| Da gestão das atividades.  | 1      | 5      | 4,10  | 0,976         |
| Da medição do desempenho organizacional.   | 1      | 5      | 4,05  | 1,005         |
| Na identificação das atividades que afetaram o alcance dos objetivos e resultados. | 1      | 5      | 4,12  | 1,023         |
| Da elaboração do Plano de atividades da UEO.                                       | 1      | 5      | 4,20  | 1,024         |

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à importância do sistema de gestão baseado no método ABC, foi possível verificar que as maiores médias foram das variáveis “Gestão de recursos” (média 4,34;  $\sigma=0,86$ ) e “Planeamento das atividades” (média 4,33;  $\sigma=0,88$ ).

As três variáveis com menor média foram “Medição de desempenho organizacional” (média 4,05  $\sigma=1,01$ ), “Gestão de atividades” (média 4,10  $\sigma=0,98$ ) e “Execução de atividades”, (média 4,10  $\sigma=0,91$ ).

#### 4.4.2 Correlação entre o sistema de custeio ABC e a elaboração do PA

Na correlação entre o sistema de custeio ABC e a elaboração do PA (Tabela 10), é possível verificar que 5 itens têm uma correlação forte e 3 itens com correlação moderada.

Tabela 10 - Correlação entre o sistema de custeio ABC e a elaboração do Plano de atividades

|  | Correlações  | r    |
|--|--|------|
| Da elaboração do Plano de atividades da UEO. | Do planeamento das atividades.   | ,740 |
|  | Da execução das atividades.  | ,787 |
|  | Do controlo das atividades.  | ,749 |
|  | Da avaliação do desempenho organizacional.   | ,653 |
|  | Da gestão dos recursos.  | ,678 |
|  | Da gestão das atividades.  | ,858 |
|  | Da medição do desempenho organizacional.   | ,687 |
|  | Na identificação das atividades que afetaram o alcance dos objetivos e resultados. | ,790 |

Fonte: Elaboração própria

Verifica-se, que a maior correlação entre a “Elaboração do Plano de atividades da UEO” é com a variável “Gestão das atividades”, com 0,858. É possível verificar correlações fortes para a elaboração do PA com as variáveis “Na identificação das atividades que afetaram o alcance dos objetivos e resultados.” (0,790), “Execução das atividades.” (0,787), “controlo das atividades.” (0,749) e “Planeamento das atividades” (0,740).

## 4.5 Apresentação dos resultados da análise qualitativa

### 4.5.1 Categorias NVivo

Para a análise dos resultados de caráter qualitativo, foram definidos códigos ou categorias e subcódigos ou subcategorias, dando num total de 104 referências divididas pelas 2 categorias e distribuídas pelas 11 subcategorias como demonstrado na Tabela 11.

**Tabela 11 - Categorias e Subcategorias**

| Categoria  | Subcategorias   | Referências | %      | Fonte | % total                    |
|--|---|-------------|--------|-------|----------------------------|
| Importância da Contabilidade de Gestão na melhoria do desempenho (eficiência e eficácia) | Desempenho (Eficiência e eficácia)                    | 19          | 30,65% | 3     | 59,62%<br>(62 Referências) |
|  | Diminuição de custos                                  | 2           | 3,23%  | 1     |                            |
|  | Disponibilização de informação para Tomada de decisão | 15          | 24,19% | 3     |                            |
|  | Geração de informação                                 | 11          | 17,74% | 2     |                            |
|  | Gestão de recursos                                    | 10          | 16,13% | 3     |                            |
|  | Melhor alocação de recursos                           | 5           | 8,06%  | 2     |                            |
| Importância do sistema de gestão baseado em atividades na elaboração do PA               | Atividades que afetaram os objetivos                  | 8           | 19,05% | 2     | 40,38%<br>(42 Referências) |
|  | Controlo das atividades                               | 4           | 9,52%  | 1     |                            |
|  | Desempenho organizacional                             | 9           | 21,43% | 3     |                            |
|  | Execução das atividades                               | 0           | 0,00%  | 0     |                            |
|  | Gestão das atividades                                 | 3           | 7,14%  | 2     |                            |
|  | Gestão dos recursos                                   | 11          | 26,19% | 3     |                            |
|  | Planeamento das atividades                            | 7           | 16,67% | 2     |                            |

**Fonte: Elaboração própria**

#### 4.5.2 Importância da Contabilidade de Gestão na melhoria do desempenho

Com o suporte do *software* NVivo foi possível verificar que esta categoria obteve no total de 62 referências divididas pelas 6 subcategorias enumeradas na Figura 8, distribuídas pelas 4 entrevistas.

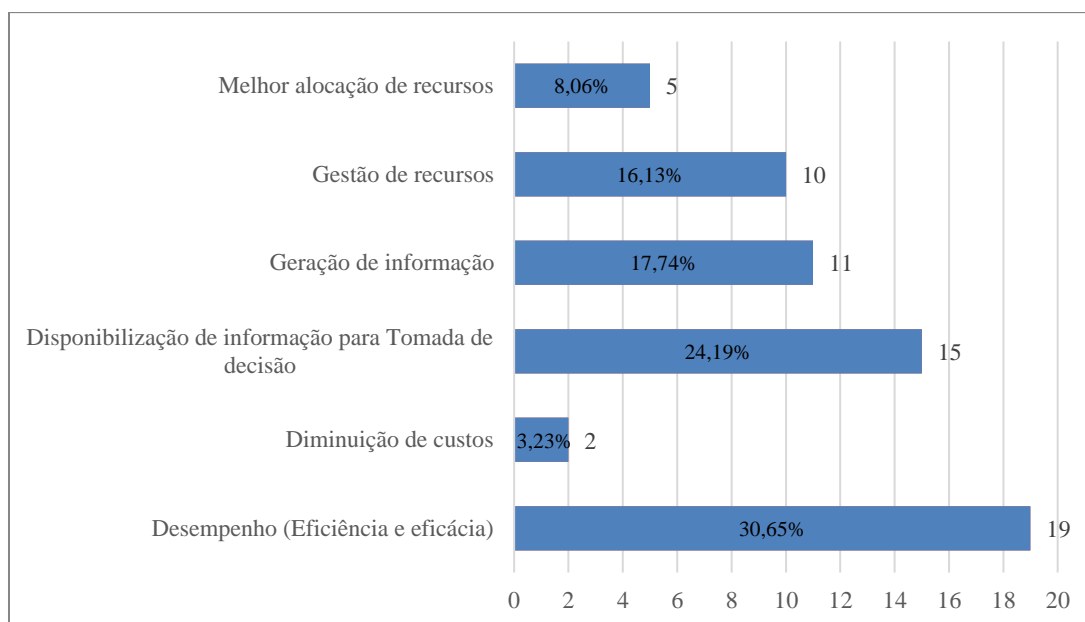


Figura 8 - Número de referências das subcategorias Importância da CG no desempenho organizacional

Fonte: Elaboração própria

Tal como demonstrado na figura acima as subcategorias com maior número de referências foi “Desempenho (Eficiência e eficácia)” com 19 referências (30,65%), seguido pela subcategoria “Disponibilização de informação para a tomada de decisão” com 15 referências (24,19%) ambas ao longo das 4 entrevistas.

Na subcategoria “Desempenho (Eficiência e eficácia)” procurou-se perceber qual o impacto que a CG pode ter no desempenho a nível da eficiência e eficácia. Nesta subcategoria constatou-se que a CG pode ser uma ferramenta que pode ter impacto no desempenho. Através da CG é possível obter informação de gestão (o que vai de encontro com a subcategoria “Geração de informação”, com 11 referências, representando 17,74%) que por sua vez irá ter impacto nos processos internos desta forma ter impacto positivo no desempenho (eficiência e eficácia).

*“... considero que a CG tem um forte contributo a dar ao Exército no sentido de melhoria dos seus processos com elevados níveis de eficiência e eficácia.” (Entrevistado 1)*

A subcategoria “Disponibilização de informação para a tomada de decisão”, teve o objetivo de perceber de que modo a CG pode influenciar a tomada de decisão. Pode-se verificar que a CG é uma ferramenta que proporciona aos decisores uma visão geral em diversas dimensões, quer a nível de recursos quer a nível de custos, desta forma fazendo a CG uma ferramenta de apoio à melhoria da tomada de decisão.

*“...CG terá como principal objetivo satisfazer as necessidades de informação ao nível da estrutura superior do Exército, e deverá auxiliar na tomada de decisão, podendo ser utilizada em vários domínios, como por exemplo: (...) Na mensuração e avaliação do nosso desempenho; ...”* (Entrevistado 1)

*“... A CG ao nível da eficiência poderia auxiliar no controlo de custo (...) no planeamento (...) na tomada de decisão...”* (Entrevistado 4)

Quanto à subcategoria “Geração de informação”, esta possibilitou a melhor perceção de que tipo de informação pode ser gerada pela CG. A CG é uma ferramenta que gera informação que permite uma análise mais detalhada. Através da CG é possível obter informação acerca de custos e receitas, o que permite assim um melhor controlo dos custos

*“Deste modo, julgo que podemos concluir que, a informação prestada pela CG poderá ser uma ferramenta extremamente útil, que visa sobretudo simplificar a medição da eficiência, eficácia e economia da utilização dos recursos colocados ao dispor do Exército...”* (Entrevistado1)

*“...a Contabilidade de Gestão pode ter um papel crucial na melhoria do desempenho do Exército Português, fornecendo informações detalhadas e análises financeiras que permitem uma gestão eficiente dos recursos...”* (Entrevistado 3)

### 4.5.3 Importância do sistema de gestão baseado em atividades (Método ABC)

Já nesta categoria registaram-se 42 referências através do somatório das 6 subcategorias, também das 4 entrevistas, Figura 9.

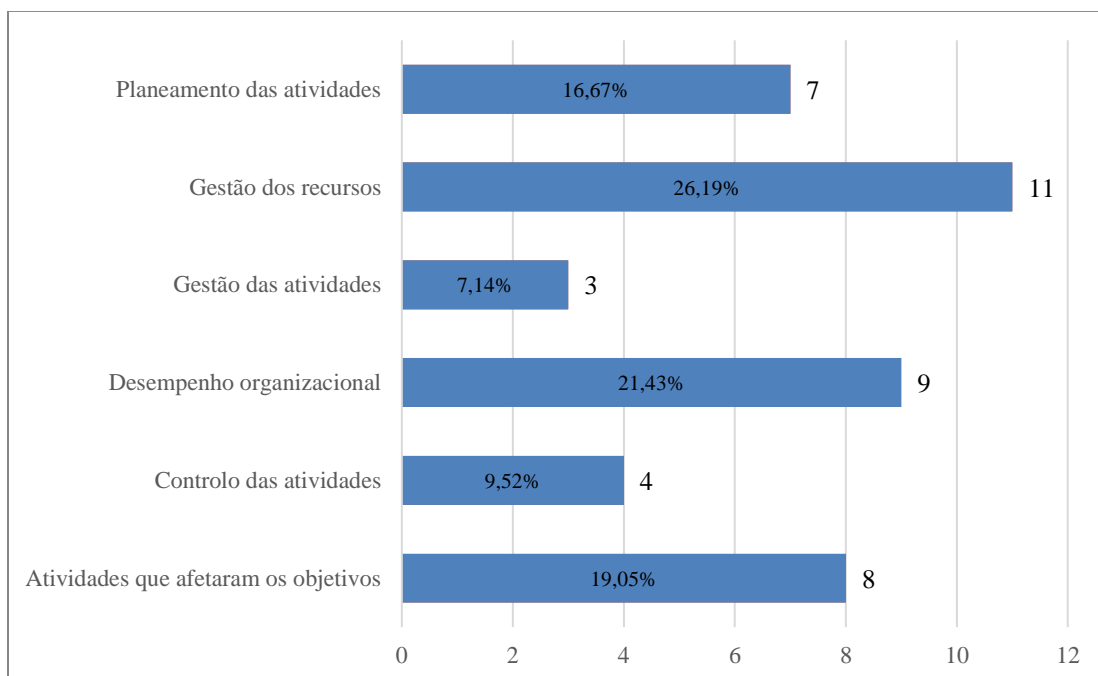


Figura 9 - Número de referências das subcategorias de Importância do sistema de gestão baseado em atividades

Fonte: Elaboração própria

Quanto ao número de referências verificou-se que as duas subcategorias com maior número de referências foram “Gestão de recursos” com 11 referências (26,19%) seguido pela subcategoria “Desempenho organizacional” com 9 referências (21,43%). Já a subcategoria “Atividades que afetaram os objetivos” foram registadas 8 referências (19,05%).

A subcategoria “Desempenho organizacional” permitiu a compreensão do impacto que o método ABC tem sobre o desempenho organizacional. Os entrevistados referem que através do método ABC é possível ter uma perceção dos custos inerentes a cada atividade, deste modo permitir uma gestão mais eficiente tendo assim impacto no desempenho da organização.

*“... considero que este método pode ter bastante influência na análise do nosso desempenho.”* (Entrevistado 1)

*“... a análise dos custos dessas atividades permitiria aferir o alinhamento entre a execução e a estratégia previamente definida, avaliando ainda a eficácia da gestão, com base nas metas reportadas no sistema de gestão estratégica.”* (Entrevistado 2)

*“O método ABC é uma ferramenta útil na gestão de custos, (...) terá influência na análise do desempenho organizacional.”* (Entrevistado 4)

A subcategoria “Atividades que afetam os objetivos”, com 8 referências, este teve como finalidade de obter uma percepção do como o método ABC pode auxiliar na identificação de atividades que afetam o alcance dos objetivos quer positivamente quer negativamente. Os entrevistados afirmam que através deste sistema de custeio é possível ter uma visão das atividades ineficientes ou até atividades que consomem mais recursos.

*“A implementação do método ABC (...) Como consequência, seria possível uma maior precisão na alocação de custos, identificação de ineficiências e melhorias na tomada de decisão.”* (Entrevistado 1)

*“O sistema de custeio ABC também poderá identificar à priori as atividades ineficientes ou aquelas que consomem muitos recursos em relação ao benefício produzido e este “indicador” é extremamente importante no auxílio à elaboração do PA.”* (Entrevistado 4)

Já na subcategoria “Planeamento das atividades” foram registradas 7 referências. Esta subcategoria visa fazer a relação entre o método ABC com o planeamento de atividades. Os dados recolhidos apontam que o método ABC permite a identificação de atividades e só após as atividades estarem identificadas, fazer a alocação dos recursos de uma forma mais eficiente.

*“... A implementação do método ABC poderá ser uma boa ferramenta na elaboração do Plano de Atividades (PA), na medida em que permite identificar as atividades, sejam elas principais ou secundárias”* (Entrevistado 1)

## **4.6 Discussão de resultados**

### **4.6.1 Importância da CG e melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia)**

Os resultados obtidos pelo questionário demonstram que a CG pode ter impacto no desempenho organizacional. Verificou-se que os inquiridos concordam com o que Caiado (2015) referiu, em que a CG é uma ferramenta que produz informação essencial que facilita a tomada de decisão. Os inquiridos demonstraram também que através da CG é possível tornar a gestão dos recursos mais eficientes, o que vai de acordo com o que afirma Oliveira (2024).

Com os resultados obtidos da correlação entre as variáveis foi possível verificar que uma alocação de recursos eficiente pode contribuir positivamente para o desempenho organizacional, corroborando Júnior et al. (2015). Os resultados da correlação demonstram ainda que a CG tem uma influência forte noutros fatores como a disponibilização da informação para a tomada da decisão, um planeamento baseado na informação recolhida pela CG e a quantificação da eficiência e eficácia das atividades, contribuindo assim para o desempenho organizacional. Isto já vem a ser referido por Johnson e Kaplan (1991) que a CG é indispensável no que toca ao planeamento das atividades. Quanto à medição da eficiência e eficácia no setor público, já Dooren (2006) tinha abordado através do modelo *Input-Output*.

Os resultados acima espelhados, são ainda confirmados pelos entrevistados. Estes concordam que apesar de ainda não estar muito desenvolvida no Exército Português a CG é considerada relevante, pois a informação por esta gerada leva a uma tomada de decisão melhor suportada, tal como refere Oliveira (2024), que por sua vez influenciará na qualidade da tomada de decisão (Pizzini, 2006).

### **4.6.2 Importância do sistema de gestão baseado em atividades (método ABC)**

No que toca à importância do sistema de gestão baseado no método ABC foi possível verificar que este é uma peça importante para o planeamento das atividades e para a gestão dos recursos.

Através das correlações entre as variáveis “Elaboração do Plano de atividades da UEO” com outras variáveis foi possível concluir que um sistema de gestão baseado em atividades é importante nomeadamente para a “gestão das atividades”, sendo a que apresentou maior correlação, o que foi referido por Júnior et al. (2015), em que este afirma que o método ABC é uma ferramenta que poderá auxiliar na gestão das atividades. Apesar de não ser a maior correlação, notou-se também uma alta correlação com a variável

“Identificação das atividades que afetaram o alcance dos objetivos e resultados”. Esta correlação é suportada por Duarte (2002), onde o autor afirma que um bom sistema de apuramento de custos, como o método ABC, pode facilitar na identificação de pontos fracos, como lacunas na prestação de serviços ou atividades que não contribuem para o resultado.

O sistema de gestão baseado em atividades apesar de ser um sistema considerado complexo, no entanto traz diversas vantagens no que toca à elaboração do PA. Os entrevistados e os inquiridos estão de acordo com Cooper e Kaplan (1991) afirmando que o método ABC é um método que permite não só uma maior precisão na alocação dos recursos, mas também permite uma melhor gestão dos recursos à disposição, pois este sistema consegue obter uma perceção detalhada dos custos e dos recursos que cada atividade pode custar e consumir. Esse método permite também identificar atividades que não trazem valor para o alcance dos objetivos e permitindo assim fazer a “eliminação de desperdícios”, como refere o entrevistado 1. O método ABC não é só importante para o Planeamento das Atividades, mas também como refere Pham et al. (2021) poderá servir como um meio para o alcance de um bom desempenho organizacional tal como demonstrado através da média da variável “medição do desempenho organizacional” e “avaliação do desempenho organizacional”, nos dados quantitativos, e nos dados qualitativos através do número de referências da subcategoria “Desempenho organizacional”.

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A revisão da literatura permitiu um enquadramento teórico e uma melhor compreensão do quão pode ser importante a implementação do método ABC, não só na gestão dos recursos, mas também na melhoria do desempenho (eficiência e eficácia) e na tomada de decisão.

O objetivo desta investigação prende-se em perceber como a CG, através do método ABC, pode melhorar o desempenho do Exército Português e influenciar a elaboração do Plano de Atividades.

Através da metodologia adotada, foi possível aprofundar a investigação indo de encontro dos objetivos propostos e obter resultados que possibilitaram encontrar respostas para as questões de investigação anteriormente definidas.

A análise quantitativa permitiu uma melhor compreensão da importância que a CG possui sobre o desempenho, permitindo melhorar a eficiência e eficácia e também da importância que o sistema de gestão baseado em atividades tem para uma adequada gestão das atividades. Já através das entrevistas foi possível confirmar os resultados obtidos nos dados quantitativos e confrontá-los com a literatura existente. Após a discussão dos resultados foi possível encontrar respostas às questões de investigação.

Começando com a QD 1: “Qual a importância da CG no desempenho organizacional?”. Tendo por base as altas médias demonstradas pelas variáveis “Melhor alocação dos recursos para cada atividade”, “Disponibilizar informação que pode servir de suporte no momento da tomada da decisão”, “Recolha de informação indispensável para o planeamento.”, “Gestão de recursos mais eficiente.” e “Uma melhoria no desempenho (eficiência e eficácia).” convergindo com o número de referências demonstradas pelas subcategorias constituintes da categoria “Importância da CG no desempenho organizacional”, permite confirmar que a CG é uma ferramenta importante no que toca à melhoria do desempenho. A CG é uma fonte de informação indispensável para o planeamento, principalmente a nível da alocação dos recursos, e também informação de suporte para a tomada de decisão. Pois é através da CG onde está espelhada a informação detalhada a nível de custos e dos recursos empregues, desta forma possibilitar uma melhor gestão de recursos.

Passando para a QD2: “Como a CG poderá contribuir para a melhoria do desempenho organizacional?”, não só tendo em conta as altas médias mencionadas anteriormente, mas também destacando o número de referências principalmente das

subcategorias “Desempenho (eficiência e eficácia)”, “Disponibilização de informação para tomada de decisão” e “Gestão de recursos” verificou-se que a CG é um elemento essencial para o desempenho organizacional. Pode-se concluir que a CG, com a informação gerada, terá influência não só na alocação dos recursos de uma forma eficaz, mas também na gestão dos mesmos. Todas estas dimensões que a CG pode proporcionar são elementos que contribuem para a melhoria de desempenho (eficiência e eficácia).

Para responder às QD3 e à QD4 teve-se maior ênfase nos resultados obtidos na correlação da parte IV do questionário e no número de referências das subcategorias da categoria “Importância do sistema de gestão baseado em atividades na elaboração do PA”.

Respondendo à QD3: “Qual a importância de um sistema de gestão baseado no método ABC?”, o sistema de custeio ABC poderá vir a ser importante pois através dela é possível fazer uma melhor gestão das atividades, o que faria com que os Comandantes/Diretores/Chefes tivessem uma melhor percepção não só dos custos das atividades, mas também dos gastos com as diversas atividades desenvolvidas. Há que realçar que o método ABC é um sistema de gestão que permite um melhor controlo das atividades desenvolvidas pela organização e fazer a identificação das atividades que afetaram o alcance dos objetivos.

Quanto à QD4: “De que forma um sistema de gestão baseado no método ABC poderá influenciar o Plano de atividades?”, as correlações fortes demonstradas com a variável “Da elaboração do Plano de atividades da UEO”, sendo algumas delas com as variáveis “Gestão das atividades” e “Controlo das atividades”, permite concluir que através do método ABC poderá ser uma boa ferramenta, pois através deste método ter a noção das atividades e os respetivos custos. Já sabendo os custos permitirá um planeamento muito mais detalhado com a alocação dos recursos mais eficiente e mais rigorosa, justificando desta forma a correlação moderada com a variável “Gestão de recursos” e o alto número de referências da subcategoria “Gestão de recursos”.

Após a apresentação das respostas às QD, considera-se possível dar resposta à QC: “Qual a importância e influência da CG, através do método ABC, na melhoria do desempenho do Exército Português e na elaboração do Plano de Atividades?”. A NCP 27, do SNC-AP dedicada à CG ainda no Exército Português, pois é uma organização que apresenta uma grande complexidade, logo a implementação do método ABC exigia uma mudança completa de processos e de mentalidades. Apesar deste ponto, um bom sistema de gestão como o sistema de custeio ABC implementado numa organização como o exército iria trazer inúmeras vantagens.

Pode-se considerar a CG como uma ferramenta importante, pois é através desta que o decisor poderá ter à disposição informação detalhada para poder fazer uma avaliação mais aprofundada, principalmente dos custos e dos recursos, o que permitirá uma gestão e controlo mais eficientes desses mesmo recursos. A informação pormenorizada gerada pela CG irá ter grande influência na tomada de decisão, na medida em que possibilitará uma análise mais detalhada e proporcionar ao decisor uma base robusta de dados contribuindo assim para a otimização da eficiência e eficácia do exército português.

Quanto ao sistema de gestão baseado em atividades é essencial, pois este método possibilita uma melhor perspetiva dos custos e dos recursos necessário para cada atividade o que permite um planeamento mais detalhado com uma maior precisão na atribuição dos custos e na alocação de recursos, que é essencial na elaboração do Plano de atividades. Este sistema permite também ao decisor ter a noção das atividades que não afetam os objetivos ou resultados finais, o que facilita ao decisor alinhar as atividades a desenvolver com os objetivos estipulados na Diretiva Estratégica do Exército, fazer a alocação dos recursos consoante a prioridades das atividades.

Durante a investigação sentiu-se alguma limitação nos resultados que o método ABC e a CG poderiam trazer para a organização, uma vez que a CG no Exército Português se encontra ainda numa fase considerada precoce.

Verificada a pertinência da CG para a melhoria do desempenho do Exército Português, utilizando o método ABC, seria de todo conveniente que a sua implementação fosse uma das prioridades a curto prazo.

Quanto às principais limitações sentidas durante o decorrer desta investigação, foram o número limitado de entrevistados e o número de participantes no preenchimento do questionário. No entanto, apesar destas limitações, esta investigação permitiu corroborar com as investigações mais relevantes sobre esta matéria, evidenciando assim, a importância da CG, utilizando o método ABC, na melhoria do desempenho do Exército Português.

A implementação da CG e de um bom sistema de gestão tem de ser considerada como uma prioridade numa organização tal como o Exército. A implementação da CG é extremamente fundamental, como já se verificou anteriormente, não só para a melhoria do processo de tomada de decisão, mas também para o desempenho organizacional (melhor eficiência e eficácia).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Anthony, R. N. (2003). *Management Accounting: A Personal History*. Journal of Management Accounting Research. 15 (1), 247–253. doi: 10.2308/jmar.2003.15.1.249.

Assembleia da República. (2007). *Lei n.º 66-B/2007 de 28 de dezembro: Estabelece o sistema integrado de gestão e avaliação do desempenho na Administração Pública*. Diário da República, n.º 248, Série I.

Asuero, A. G., Sayago, A. & González, A. G. (2006). *The correlation coefficient: An overview*. Critical reviews in analytical chemistry, 36(1), 41-59.

Azevedo, C. M. (2018). *A implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Babbie, E. R. (2020). *The practice of social research*. Cengage AU.

Barbosa, A. I. R. Q. (2016). *Perceções e consequências do Sistema Integrado da Avaliação de Desempenho na Administração Pública (SIADAP): um estudo de caso* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho).

Boland, T. & Fowler, A. (2000). *A systems perspective of performance management in public sector organisations*. International journal of public sector management, 13(5), 417-446.

Borges, A., Rodrigues, A. & Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*, 25ª Edição, Lisboa, Áreas Editora.

Borges, C. M., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M., Diz, P. & Rodrigues, V. (2010). *Implementação de um sistema de custeio por actividades nos hospitais do SNS*. Revista Portuguesa de Saúde Pública, pp. 141-160.

Borrvalho, C., Pires, C., Basílio, M. & Reis, P. D. (2017). *A contabilidade de gestão SNCAP: Proposta de implementação em subsistemas da Administração Pública*. In XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria.

Bouckaert, G., (2013). *Performance Measurement and Budgeting in the Public Sector*. In: Para uma Reforma Abrangente da Organização e Gestão do Sector Público. Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 54-67. Disponível em: [http://www.cfp.pt/wp-content/uploads/2013/05/VolumeProceedings\\_ReformaSectorPublico-jan2013.pdf](http://www.cfp.pt/wp-content/uploads/2013/05/VolumeProceedings_ReformaSectorPublico-jan2013.pdf)

Caiado, A. C. P. (2015). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (8a Edição). Lisboa: Rei dos Livros.

Carvalho, J. B. C. (2007). *Análise Swot da Contabilidade Pública em Portugal*. In IX Prolatino-Congresso Internacional do Mundo.

CIMA (2005) *Official terminology*. CIMA Publishing, London

Cokins, G. (1999). *Learning to love ABC*. Journal of Accountancy, 188(2), 37.

Comissão de Normalização Contabilística. (2016). *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)*. In Manual de Implementação. Disponível em: [http://www.cnc.min-financas.pt/pdf%5CSNC\\_AP%5CMANUALDEIMPLEMENTAÇÃO\\_SNC-AP.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf%5CSNC_AP%5CMANUALDEIMPLEMENTAÇÃO_SNC-AP.pdf)

Cooper, R. & Kaplan, R. (1988). *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*. Harvard Business Review, Set. - Out. 1988.

Cooper, R. & Kaplan, R. (1991), *The Design of Cost Management Systems*, Nova Jersey: Prentice-Hall.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1992). *Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage*. Accounting horizons, 6(3), 1-13.

Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business Press.

Cosmin, D. E. (2011). *Enhancing assets' protection through an adequate monitoring of internal control system by internal audit*. Annals of the University of Oradea: Economic Science, 1(2), 491.

Creswell, J. W. & Creswell, J. D. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage publications.

Denzin, N. K. (2017). *The research act: A theoretical introduction to sociological methods*. Routledge.

Departamento de Finanças [DFin] (2013). *Circular n.º 04/2013: Planeamento de Atividades e Planeamento Orçamental*. Lisboa: DFin.

Dooren, W. (2006). *Performance measurement in the Flemish public sector: a supply and demand approach*. Disponível em: <https://lirias.kuleuven.be/handle/1979/205>

Duarte, R. B. (2002) *Procedimento para implantação da gestão baseada em atividades como instrumento de apoio à gestão pública municipal*. (Dissertação Pós-graduação em Engenharia de Produção). Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83922>

Exército Português. (2023). *Diretiva Estratégica do Exército (Março 2023)*. Lisboa: Exército Português

Faria, A. R. S. D. S. (2012). *Sistemas de contabilidade de gestão no setor hoteleiro do Algarve: planeamento ou improvisação?* (Tese Doutorado, Universidade do Algarve (Portugal)). Disponível em: <https://www.proquest.com/docview/2734702593/364881498BDD4D3FPQ/1?accountid=12507&sourcetype=Dissertations%20&%20Theses>

Fei, Z. Y. & Isa, C. R. (2010). *Factors influencing activity-based costing success: A research framework*. International Journal of Trade, Economics and Finance, 1(2), 144.

Fox, N. (2009). *Using interviews in a research project*. The NIHR RDS for the East Midlands/Yorkshire & the Humber, 26.

Galvão, R. & Teixeira, A. B. D. S. D. (2019). *A norma de contabilidade pública 27 e o ambiente, uma proposta de informação nos municípios portugueses*. XXIX Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica.

Godoy, A. S. (1995). *Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais*. Revista de Administração de empresas, 35, 20-29.

Gomes, C. I. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas - Os determinantes do custeio baseado nas actividades*. (Tese Doutoramento, Universidade do Minho - Escola de Educação e Gestão, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/8480/1/TeseCBA.pdf>

Gomes, P., Gimranova, F. & Ribeiro, A. (2022). *A contabilidade de gestão e a aplicabilidade do método ABC no ensino superior militar da Academia Militar: um modelo de apoio à tomada de decisão e de desempenho*. Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa.

Gonçalves, C., Santos, D. & Rodrigo, J. (2016). *Contabilidade Financeira Explicada: Manual Prático-2ª edição*. Vida Económica Editorial.

Gosselin, M. (1997). *The Effect of strategy and Organizational structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based-Costing*. Accounting, Organizations and Society. Vol. 22. (2). 105-122). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368296000311?via%3Dihub>.

Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., Ittner, C. & Baldwin, A. A. (2010). *Cost accounting: a managerial emphasis*. Issues in accounting education, 25(4), 789-790.

Hornigren, C. T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2008). *Introduction to management accounting (14<sup>th</sup> ed.)*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.

Imoniana, J. O., Matheus, C. P. & Perera, L. C. J. (2014). *Medição de desempenho de auditoria interna: um estudo empírico*. Revista Universo Contábil, 10(3), 65-93.

Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. 2nd Ed., Boston, Massachusetts, Harvard Business School Press.

Junior, D. G., Jenkins, L. E. C., Zanin, D. F. & Almeida, L. B. (2015). *O papel da auditoria interna na melhoria da qualidade dos gastos públicos: um estudo exploratório nas IFES do Estado do Paraná*. In Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. Disponível em: <https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/3971/3972>

Kaplan, R. E. (1986). *Implementing strategy: Developing organizations and executives together*. Leadership in Action, 6(3), 1-5.

Lopes, A. L. D. S. (2023). *Contabilidade de gestão e a sua aplicação no setor público- Estudo de caso* (Dissertação de Mestrado em Finanças Empresariais, Politécnico de Viseu).

Loureiro, S. F. G. (2019). *Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da Comunidade Intermunicipal da Região de Coimbra* (Dissertação de Mestrado em Gestão, Universidade de Coimbra).

Madwe, M. C., Stainbank, L. J. & Green, P. (2020). *Factors affecting the adoption of activity-based costing at technical and vocational education and training colleges in KwaZulu-Natal, South Africa*. Journal of Economic and Financial Sciences, 13(1), 10.

Major, M. (2007). *Activity-based costing and management: a critical review*. Issue in Management Accounting, 3rd ed., Prentice Hall, Harlow, 155-174.

Marôco, J. (2014). *Análise de equações estruturais. Fundamentos teóricos, Software & Aplicações (2a Edição)*. Pêro Pinheiro: Report Number.

Mauss, C. V. & Costi, R. M. (2004). *O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão*. São Leopoldo: Atlas.

Monteiro, T. M. D. S. (2017). *O Sistema ABC no Setor Público: Um modelo de implementação numa Unidade de Saúde Familiar* (Doctoral dissertation, Universidade de Coimbra).

Moore, K. R. (2012). *Using Activity-Based Costing to improve performance: A case study report*. Biblioscholar.

Moore, M. & Khagram, S. (2004). *On Creating Public Value: What Business might learn from Government about Strategic Management*. Working Paper 3, Corporate Social Responsibility Initiative. Disponível em: [https://www.innovations.harvard.edu/sites/default/files/workingpaper\\_3\\_moore\\_khagram.pdf](https://www.innovations.harvard.edu/sites/default/files/workingpaper_3_moore_khagram.pdf)

Neely, A., Richards, H., Mills, J., Platts, K. & Bourne, M. (1997). “*Designing performance measures: a structured approach*”. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 17 No. 11, pp. 1131-52.

Neves, J. C. (2011). *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa*. Alfragide: Texto Editores.

Ojra, J., Opute, A. P. & Alsolmi, M. M. (2021). *Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda*. *Future Business Journal*, 7(1), 64.

Oliveira, R. D. F. (2024). *Entrevista pessoal [Entrevistador: Anacleto Almeida]*.

Oseifuah, E. K. (2014). *Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges*. *Problems and Perspectives in Management*. (12, Iss. 4 (contin. 2)), 581-588.

Patton, M. Q. (1999). *Enhancing the quality and credibility of qualitative analysis*. *Health services research*, 34(5 Pt 2), 1189.

Peron, D. A. Z. (2021). *Sistema de Custeio ABC e a Implementação na empresa D. A. Z, LDA*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Lisboa – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Portugal). Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/13303/1/Dissertaa%CC%81%E2%88%86o%20atualizada%20final%20-%20Modelo%20ABCDanubya.pdf>

Peterson, R. A. (1994). *A meta-analysis of Cronbach's coefficient alpha*. Journal of consumer research, 21(2), 381-391.

Pham, D. C., Nguyen, L. S., Doan, T. N., Ta, T. T. & Pham, H. L. (2021). *The influence of activity-based costing implementation on firm performance: an empirical evidence from Vietnam*. Montenegrin journal of economics, 17(4), 167-179.

Pizzini, M. J. (2006). *The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals*. Accounting, organizations, and society, 31(2), 179-210.

Prego, T. D. P. D. S. (2011). *Impacto da aplicação do ABC/M nas organizações* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Lisboa, Portugal) Disponível em: [https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/4737/4/master\\_tiago\\_silva\\_prego.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/4737/4/master_tiago_silva_prego.pdf)

Presidência do Conselho de Ministros. (2024). *Decreto-Lei n.º 12/2024 de 10 de janeiro: Procede à revisão do Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública*. Diário da República, n.º 7, Série I.

Prodanov, C. C. & De Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição*. Editora Feevale.

Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, 2.<sup>a</sup> Edição, Lisboa, Gradiva.

Radnor, Z. J. & Barnes, D. (2007). *Historical analysis of performance measurement and management in operations management*. International Journal of Productivity and Performance Management, 56(5/6), 384-396.

Ramadan, M. A. & Borgonovi, E. (2015). *Strategic management in non-governmental organizations: process, application and key players*. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS & MANAGEMENT, 3(1), 104-113.

Reifschneider, M. B. (2008). *Considerações sobre avaliação de desempenho*. Ensaio: avaliação e políticas públicas em educação, 16(58), 47-58.

Rosado, D. P. (2017). *Elementos Essenciais de Sociologia Geral*. (2ª ed.). Gradiva

Sarmento, M. (2013). *Metodologia científica para a elaboração, escrita e apresentação de teses*. Lisboa: Universidade Lusíada.

Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D. D. & Guindani, J. F. (2009). *Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas*. Revista brasileira de história & ciências sociais, 1(1), 1-15.

Silva, A. J. H. (2014). *Metodologia de Pesquisa: Conceitos Gerais*. Universidade Estadual Do Centro-Oeste Unicentro, 57. Disponível em: <http://repositorio.unicentro.br:8080/jspui/bitstream/123456789/841/1/Metodologiada-pesquisa-cientifica-conceitos-gerais.pdf>

Silva, N. A. D. P. (2013). *A implementação do modelo Activity-Based Costing numa instituição de ensino superior: o caso do Instituto Politécnico de Leiria* (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Leiria).

Sotomayor, A. M., Rodrigues, J. & Duarte, M. (2014). *Princípios de Gestão das Organizações*. 2ª edição. Lisboa: Rei dos Livros.

Sousa, M. J. & Baptista, C. S. (2011). *Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios - Segundo Bolonha*. (2ª ed). Lidel

Staubus, G. (1990). *Activity Costing: Twenty Years On*. Management Accounting Research

Teddlie, C. & Tashakkori, A. (2003). *Major issues and controversies in the use of mixed methods in the social and behavioral sciences*. Handbook of mixed methods in social and behavioral research, 1(1), 13-50.

Teddlie, C. & Tashakkori, A. (2010). *Overview of contemporary issues in mixed methods research*. Sage handbook of mixed methods in social and behavioral research, 2, 1-44.

Teixeira, A. B. (2016). *A contabilidade de gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada*. Atas do XVII Encontro AECA, 1-15.

Teixeira, A. B., Teixeira, N., Pardal, P. & Mata, C. (2012). *O relatório de gestão e a avaliação e comparação do desempenho dos municípios portugueses: o caso dos municípios no distrito de Setúbal*. XXII Jornadas Luso Espanholas.

Themido, I., Arantes, A., Fernandes, C. & Guedes, A. P. (2000). *Logistic costs case study— an ABC approach*. Journal of the Operational Research Society, 51(10), 1148-1157.

Tomás, H. F. R. (2021). *Implementação do Sistema de Custeio ABC na Unidade de Corte e Quinagem da Lineve, Lda* (Dissertação Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra).

Turney, P. (2006). *Implementing Activity Based Costing*. Institute of Management Accounting.

Van Dooren, W., Bouckaert, G. & Halligan, J. (2015). *Performance management in the public sector*. Routledge.

Vokurka, R. & R. Lummus (2001). *At What Overhead Level Does Activity-Based Costing Pay Off?*. Production and Inventory Management Journal, First Quarter, 42, 1, 40-47.

Yin, R. K. (2018). *Case study research and Applications: Design and methods* (Vol. 6). Thousand Oaks, CA: sage.

# APÊNDICES

## APÊNDICE A -INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO

### **O método *Activity Based Costing* e sua articulação ao Plano de Atividades: Um instrumento de gestão e melhoria do desempenho do Exército português**

Este questionário é realizado no âmbito da Dissertação que confere o grau de Mestre em Ciências Militares, na especialidade de Administração Militar, subordinado ao tema "*O método Activity Based Costing e sua articulação ao Plano de Atividades: Um instrumento de gestão e melhoria do desempenho do Exército português*".

Os dados obtidos serão tratados de forma geral e não individualizada, de forma a promover o seu anonimato e a natureza confidencial do questionário. Nesse âmbito, os seus dados serão conservados pelos prazos e condições legalmente previstos e de acordo com as orientações prestadas pela Comissão Nacional de Proteção de Dados, prevista no Regulamento (UE) 2016/679 de 27 de abril de 2016, que entrou em vigor em 25 de maio

#### **Parte I – Dados socioprofissionais**

1. Género com o qual se identifica

- Masculino
- Feminino
- Prefiro não dizer

2. Idade

- Entre 20 e 24 anos
- Entre 25 e 29 anos
- Entre 30 e 39 anos
- Entre 40 e 49 anos
- Mais de 50 anos

3. Comando/Unidade onde presta serviço

- Comando do Exército/órgão dependente do VCEME
- Comando do Pessoal
- Comando da Logística
- Comando das Forças Terrestres
- Departamento de Finanças
- Órgãos de Conselho
- Órgãos de base
- Ensino e educação (AM, ESE, EA, ES, CM e IPE)
- Outro:  
\_\_\_\_\_

4. Tipo de prestação de serviço

- Quadro Permanente
- Regime Voluntariado/Regime de Contrato

5. Posto

- Oficial General
- Oficial Superior
- Capitão e Subalterno

## Parte II - Satisfação da Implementação da Contabilidade de Gestão

Nesta parte será utilizada uma escala de satisfação (1 – Muito insatisfeito; 2 – Insatisfeito; 3 – Nem insatisfeito, nem satisfeito; 4 – Satisfeito; 5 – Muito satisfeito).

6. Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a obtenção de dados (Contabilidade de gestão) para a elaboração do plano de atividades?

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

7. Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a gestão dos recursos financeiros da UEO?

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

8. Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a gestão financeira das atividades desenvolvidas da UEO?

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

9. Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a melhoria da eficiência e eficácia (desempenho) da UEO?

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

## Parte III - Importância da Contabilidade de Gestão

Nesta parte será utilizada uma escala de importância (1 - Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Razoavelmente importante; 4 – Importante; 5 – Muito importante).

Qual a importância de um sistema de gestão (baseado na gestão das atividades desenvolvidas pela UEO) para se atingirem os seguintes objetivos organizacionais:

10. Gestão de recursos mais eficiente.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

11. Disponibilizar informação que pode servir de suporte no momento da tomada da decisão.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

12. Um melhor apuramento dos custos dos seus outputs (produtos/serviços produzidos).

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

13. Um melhor apuramento dos custos das atividades desenvolvidas.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

14. Uma diminuição dos custos.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

15. Uma melhoria no desempenho (maior eficiência e eficácia).

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

16. Melhorar a alocação dos recursos a cada atividade.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

17. Na avaliação do desempenho pela estrutura superior.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

18. Recolha de informação indispensável para o planeamento.

|                    |                          |                          |                          |                          |                          |                    |
|--------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
|                    | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Muito insatisfeito |

19. Na implementação de um sistema de medição do desempenho.

|                    |                          |                          |                          |                          |                          |                    |
|--------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
|                    | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Muito insatisfeito |

20. Quantificar a eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas.

|                    |                          |                          |                          |                          |                          |                    |
|--------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
|                    | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Muito insatisfeito |

#### Parte IV - Importância de um Sistema de Gestão

Escala de importância (1- Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Razoavelmente importante; 4 – Importante; 5 – Muito importante)

Qual a importância de um sistema de gestão (baseado em atividades) para efeitos de apoio à tomada de decisão ao nível:

21. Do planeamento das atividades.

|                    |                          |                          |                          |                          |                          |                    |
|--------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
|                    | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Muito insatisfeito |

22. Da execução das atividades.

|                    |                          |                          |                          |                          |                          |                    |
|--------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
|                    | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Muito insatisfeito |

23. Do controlo das atividades.

|                    |                          |                          |                          |                          |                          |                    |
|--------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
|                    | 1                        | 2                        | 3                        | 4                        | 5                        |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Muito insatisfeito |

24. Da avaliação do desempenho organizacional.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

25. Da gestão dos recursos.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

26. Da gestão das atividades.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

27. Da medição do desempenho organizacional.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

28. Na identificação das atividades que afetaram o alcance dos objetivos e resultados.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

29. Da elaboração do Plano de atividades da UEO.

|                    |                       |                       |                       |                       |                       |                    |
|--------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|--------------------|
|                    | 1                     | 2                     | 3                     | 4                     | 5                     |                    |
| Muito insatisfeito | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | <input type="radio"/> | Muito insatisfeito |

FIM

Obrigado pela sua colaboração.

## APÊNDICE B - TESTE DE KOLMOGOROV SATISFAÇÃO CG E CATEGORIA DE POSTOS

**Teste de Kolmogorov-Smirnov de uma amostra**

| Posto                |  |                             | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a obtenção de dados (Contabilidade de gestão) para a elaboração do plano de atividades? | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a gestão dos recursos financeiros da UEO? | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a gestão financeira das atividades desenvolvidas da UEO? | Em que medida está satisfeito com as atuais ferramentas para a melhoria da eficiência e eficácia (desempenho) da UEO? |       |
|----------------------|--|-----------------------------|--|--|---|---|-------|
| Capitão e Subalterno | N  |                             | 32   | 32   | 32  | 32  |       |
| Subalterno           | Parâmetros normais <sup>a,b</sup>                | Média                       | 2,38   | 2,84   | 2,91  | 2,72  |       |
|                      |  | Estatística do teste Padrão | 0,942  | 1,051  | 0,963   | 0,958   |       |
|                      | Diferenças Mais Extremas                         | Absoluto                    | 0,248  | 0,191  | 0,258   | 0,272   |       |
|                      |  | Positivo                    | 0,248  | 0,191  | 0,211   | 0,228   |       |
|                      |  | Negativo                    | -0,189   | -0,184   | -0,258  | -0,272  |       |
|                      |  | Estatística de teste        | 0,248  | 0,191  | 0,258   | 0,272   |       |
|                      | Significância Sig. (2 extremidades) <sup>c</sup> |                             | 0,000  | 0,004  | 0,000   | 0,000   |       |
|                      | Sig. Monte Carlo (2 extremidades) <sup>d</sup>   | Sig.                        |  | 0,000  | 0,004   | 0,000   | 0,000 |
|                      |  | Intervalo de Confiança 99%  | Limite inferior  | 0,000  | 0,002   | 0,000   | 0,000 |
|                      |  |                             | Limite superior  | 0,000  | 0,005   | 0,000   | 0,000 |
| Oficial Superior     | N  |                             | 48   | 48   | 48  | 48  |       |
| Superior             | Parâmetros normais <sup>a,b</sup>                | Média                       | 2,52   | 2,98   | 2,79  | 2,67  |       |
|                      |  | Estatística do teste Padrão | 0,945  | 0,911  | 0,922   | 0,930   |       |
|                      | Diferenças Mais Extremas                         | Absoluto                    | 0,256  | 0,259  | 0,235   | 0,265   |       |
|                      |  | Positivo                    | 0,202  | 0,241  | 0,202   | 0,214   |       |
|                      |  | Negativo                    | -0,256   | -0,259   | -0,235  | -0,265  |       |
|                      |  | Estatística de teste        | 0,256  | 0,259  | 0,235   | 0,265   |       |
|                      | Significância Sig. (2 extremidades) <sup>c</sup> |                             | 0,000  | 0,000  | 0,000   | 0,000   |       |
|                      | Sig. Monte Carlo (2 extremidades) <sup>d</sup>   | Sig.                        |  | 0,000  | 0,000   | 0,000   | 0,000 |
|                      |  | Intervalo de Confiança 99%  | Limite inferior  | 0,000  | 0,000   | 0,000   | 0,000 |
|                      |  |                             | Limite superior  | 0,000  | 0,000   | 0,000   | 0,000 |
| Oficial General      | N  |                             | 2  | 2  | 2   | 2   |       |
| General              | Parâmetros normais <sup>a,b</sup>                | Média                       | 2,50   | 2,50   | 2,50  | 2,50  |       |
|                      |  | Estatística do teste Padrão | 0,707  | 0,707  | 0,707   | 0,707   |       |
|                      | Diferenças Mais Extremas                         | Absoluto                    | 0,260  | 0,260  | 0,260   | 0,260   |       |
|                      |  | Positivo                    | 0,260  | 0,260  | 0,260   | 0,260   |       |
|                      |  | Negativo                    | -0,260   | -0,260   | -0,260  | -0,260  |       |
|                      |  | Estatística de teste        | 0,260  | 0,260  | 0,260   | 0,260   |       |
|                      | Significância Sig. (2 extremidades) <sup>c</sup> |                             | e  | e  | e   | e   |       |
|                      | Sig. Monte Carlo (2 extremidades) <sup>d</sup>   | Sig.                        |  | 1,000  | 1,000   | 1,000   | 1,000 |
|                      |  | Intervalo de Confiança 99%  | Limite inferior  | 1,000  | 1,000   | 1,000   | 1,000 |
|                      |  |                             | Limite superior  | 1,000  | 1,000   | 1,000   | 1,000 |

a. A distribuição do teste é Normal.

b. Calculado dos dados.

c. Correção de Significância de Lilliefors.

d. Método Lilliefors baseado em 10000 amostras de Monte Carlo com valor inicial 2000000.

e. A significância não pode ser calculada, porque a soma de ponderações de casos é menor que 5.

## APÊNDICE C - GUIÃO DE ENTREVISTA



### ACADEMIA MILITAR

#### **O método Activity Based Costing e a sua articulação com o plano de atividades: Um instrumento de gestão e melhoria do desempenho do Exército Português**

A presente entrevista confirmatória enquadra-se no âmbito da elaboração da Tese de Mestrado do curso de Administração Militar da Academia Militar e tem como principal objetivo obter a confirmação dos resultados obtidos.

A investigação consiste em estudar a aplicabilidade do método Activity Based Costing (ABC), tendo como documento base o Plano de Atividades, de modo que este método permita a melhorar o desempenho do Exército Português.

As suas respostas serão indubitavelmente enriquecedoras para a investigação.

Qualquer questão adicional poderá contactar-me através do email:

[almeida.aa@academiamilitar.pt](mailto:almeida.aa@academiamilitar.pt)

Grato pela sua colaboração.

Aspirante-Aluno AdMil Anacleto Almeida

**ENTREVISTADO:**

**POSTO:**

**FUNÇÃO:**

### **Questões**

#### **Parte I - Importância da Contabilidade de Gestão (CG) na melhoria do desempenho do Exército Português**

1. Considera que a atual implementação da Contabilidade de Gestão, permite que o Exército Português seja mais eficiente e eficaz?
2. Acha que a Contabilidade de gestão é uma ferramenta adequada para disponibilização de informação para a tomada de decisão?
3. Para que o Exército Português seja mais eficiente, quais os aspetos em que a CG poderia ter um papel mais importante?
4. Para que o Exército Português seja mais eficaz, quais os aspetos em que a CG poderia ter um papel mais importante?
5. Quais os aspetos que considera serem mais relevantes que a CG disponibilize, para que o Exército Português melhore o seu desempenho (mais eficiente e eficaz)?

#### **Parte II - Importância do método ABC na elaboração do Plano de atividades**

1. Qual a importância da implementação adequada do sistema de gestão baseado no método ABC?
2. De que forma um sistema de gestão baseado no método ABC poderá melhorar a elaboração do Plano de atividades?
3. Acha que o método ABC poderá ter alguma influência na análise do desempenho organizacional?

## APÊNDICE D - CARACTERIZAÇÃO DOS ENTREVISTADOS

|    | Posto           | Função   |
|----|-----------------|--|
| E1 | Coronel         | Chefe da Divisão de Gestão Orçamental e Financeira do Departamento de Finanças                 |
| E2 | Tenente-Coronel | Chefe da Repartição de Prestação de Contas e Informação de Gestão do Departamento de Finanças  |
| E3 | Tenente-Coronel | Chefe da Repartição de Recursos Financeiros da Divisão de Recursos do Estado-Maior do Exército |
| E4 | Capitão         | Chefe da Subsecção financeira da UEO   |