



# **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Curso de Administração Militar**

## **TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

### **OPTIMIZAÇÃO DOS CUSTOS NA UNIDADE OPERACIONAL CENTRO DE TROPAS DE OPERAÇÕES ESPECIAIS (CTOE)**

**AUTOR: Aspirante-Aluno Fernando António Rodrigues Cardoso**

**ORIENTADORA: Professora Doutora Maria Manuela M. S. Sarmento Coelho**

**CO-ORIENTADOR: Tenente-Coronel Valdemar Correia Lima**

**LISBOA, MAIO DE 2009**



# **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Curso de Administração Militar**

## **TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

### **OPTIMIZAÇÃO DOS CUSTOS NA UNIDADE OPERACIONAL CENTRO DE TROPAS DE OPERAÇÕES ESPECIAIS (CTOE)**

**AUTOR: Aspirante-Aluno Fernando António Rodrigues Cardoso**

**ORIENTADORA: Professora Doutora Maria Manuela M. S. Sarmento Coelho**

**CO-ORIENTADOR: Tenente-Coronel Valdemar Correia Lima**

**LISBOA, MAIO DE 2008**

## DEDICATÓRIA

À minha namorada, pais e irmãos

## **AGRADECIMENTOS**

Com a aproximação do termo de mais uma etapa de formação da Academia Militar, não poderia deixar de agradecer, e expressar o meu reconhecimento, a todos aqueles que contribuíram para a realização deste trabalho.

Gostaria de deixar um reconhecimento especial à minha orientadora Professora Doutora Maria Manuela Coelho Sarmento, que desde o início do trabalho foi incansável, e imprescindível no seu apoio e orientação.

Ao meu co-orientador, pelo apoio prestado e sucessivo acompanhamento, pela forma dedicada e pela maneira que esteve presente.

Não tendo possibilidade de agradecer a todos que se encontram no CTOE, mas queria deixar o meu agradecimento ao Comandante, Coronel Diogo Maria Sepúlveda Velloso, ao Chefe da Subsecção Financeira, Alferes Mário Sérgio Oliveira Miguel, bem como a todos os que trabalham na Subsecção Financeira com os quais tive o prazer de conviver mais de perto. Gostaria de agradecer também a todos os oficiais, sargentos, praças e civis que trabalham no CTOE, pois sem eles não seria possível a realização deste trabalho.

Ao Director dos Cursos de Administração Militar da AM Tenente-Coronel Pedro Guimarães pela coragem que nos transmitiu e pela maneira que nos tem acompanhado.

Não poderia deixar de agradecer aos meus pais, irmãos, namorada e toda a família pela coragem que me inculiram e pela forma que me apoiaram.

A todos que permitiram a realização deste trabalho o meu sincero obrigado!

# ÍNDICE GERAL

|                               |            |
|-------------------------------|------------|
| <b>AGRADECIMENTOS.....</b>    | <b>i</b>   |
| <b>ÍNDICE GERAL.....</b>      | <b>ii</b>  |
| <b>ÍNDICE DE FIGURAS.....</b> | <b>v</b>   |
| <b>ÍNDICE DE QUADROS.....</b> | <b>vii</b> |
| <b>LISTA DE SIGLAS.....</b>   | <b>ix</b>  |
| <b>RESUMO.....</b>            | <b>xi</b>  |
| <b>ABSTRACT.....</b>          | <b>xii</b> |

|  |          |
|--|----------|
| <b>CAPITULO 1 - INTRODUÇÃO.....</b>              | <b>1</b> |
| 1.1 INTRODUÇÃO.....                              | 1        |
| 1.2 ENQUADRAMENTO .....                          | 2        |
| 1.3 JUSTIFICAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA.....      | 2        |
| 1.4 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....                   | 3        |
| 1.5 PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO E HIPOTHESES ..... | 3        |
| 1.6 DEFINIÇÃO DOS OBJECTIVOS.....                | 4        |
| 1.7 METODOLOGIA ADOPTADA .....                   | 4        |
| 1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO .....                  | 5        |

|  |          |
|--|----------|
| <b>CAPITULO 2 - NOÇÕES FUNDAMENTAIS SOBRE CUSTOS .....</b> | <b>6</b> |
| 2.1 INTRODUÇÃO.....  | 6        |
| 2.2 CLASSIFICAÇÕES GERAIS .....                            | 6        |
| 2.3 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....             | 7        |
| 2.3.1 ATENDENDO À DIMENSÃO TEMPORAL .....                  | 7        |
| 2.3.2 CONSIDERANDO A NATUREZA.....                         | 8        |
| 2.3.3 CRITÉRIO FUNCIONAL.....                              | 8        |
| 2.3.4 ATENDENDO AO GRAU DE VARIABILIDADE DOS CUSTOS.....   | 8        |
| 2.3.5 CONSIDERANDO A FORMA DE IMPUTAÇÃO .....              | 9        |
| 2.3.6 CUSTOS QUE PODEM SER EVITADOS OU REDUZIDOS.....      | 9        |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>CAPITULO 3 - CONTABILIDADE DE GESTÃO, DE CUSTOS E ANALÍTICA. ....</b>                                  | <b>11</b> |
| 3.1 ENQUADRAMENTO E PRINCIPAIS CONCEITOS. ....  | 11        |
| 3.2 CARACTERISTICAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, DA CONTABILIDADE ANALÍTICA E CONTABILIDADE DE GESTÃO..... | 13        |
| 3.3 SISTEMAS DE CUSTEIO.....  | 13        |
| 3.4 SISTEMA DE CUSTEIO POR SECÇÕES HOMOGENEAS .....   | 15        |
| 3.4.1 CONCEITO DE SECÇÃO HOMOGENEA.....   | 15        |
| 3.4.2 PASSOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO POR SECÇÕES HOMOGÉNEAS .....                      | 16        |
| 3.4.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉTODO DE CUSTEIO POR SECÇÕES HOMOGÉNEAS.....                                 | 17        |
| 3.5 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES, ABC.....  | 18        |
| 3.6 O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SECTOR PÚBLICO .....  | 19        |
| <br>  |           |
| <b>CAPITULO 4 - METODOLOGIA.....</b>  | <b>22</b> |
| 4.1 MÉTODOS, TÉCNICAS E MEIOS UTILIZADOS .....  | 22        |
| 4.2 UNIVERSO E AMOSTRA.....   | 22        |
| 4.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E OBJECTO DE ESTUDO.....  | 23        |
| 4.4 ENQUADRAMENTO E CARACTERIZAÇÃO DO CTOE .....  | 24        |
| 4.5 SITUAÇÃO ACTUAL REFERENTE A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO CTOE .....                                     | 25        |
| 4.6 CUSTOS DO CTOE .....  | 25        |
| <br>  |           |
| <b>CAPITULO 5 – APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....</b>                                | <b>27</b> |
| 5.1 INTRODUÇÃO.....   | 27        |
| 5.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO INQUÉRITO .....   | 27        |
| 5.3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DA ENTREVISTA.....   | 27        |
| 5.4 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS .....  | 27        |
| <br>  |           |
| <b>CAPITULO 6 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>   | <b>40</b> |
| 6.1 INTRODUÇÃO.....   | 40        |
| 6.2 VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES .....   | 42        |
| 6.3 REFLEXÕES FINAIS .....  | 42        |
| 6.4 RECOMENDAÇÕES.....  | 43        |
| 6.5 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO.....   | 43        |
| 6.6 INVESTIGAÇÕES FUTURAS.....  | 43        |
| <br>  |           |
| <b>REFÊRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>  | <b>44</b> |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>APÊNDICES</b> .....                                   | <b>46</b> |
| APÊNDICE A - DISPERSÃO DOS AQUARTELAMENTOS DO CTOE ..... | 47        |
| APÊNDICE B - INQUÉRITO.....                              | 48        |
| APÊNDICE C - ENTREVISTAS .....                           | 52        |
| ENTREVISTA 1 .....                                       | 52        |
| ENTREVISTA 2.....  | 58        |
| ENTREVISTA 3.....  | 60        |
| ENTREVISTA 4.....  | 63        |
| ENTREVISTA 5.....  | 65        |
| APÊNDICE D – OUTPUT SPSS .....                           | 68        |
| <br>   |           |
| <b>ANEXOS</b> .....                                      | <b>73</b> |
| ANEXO E - ORGANIGRAMA CTOE .....                         | 74        |
| ANEXO F - EMPENHAMENTO DAS DCCR's .....                  | 75        |
| ANEXO G - ACTIVIDADE DO CTOE .....                       | 76        |
| ANEXO H - PREÇÁRIO BARES .....                           | 77        |
| ANEXO I - CIRCULAR 06/09.....                            | 78        |

# ÍNDICE DE FIGURAS

## **CAPITULO 3 - CONTABILIDADE DE GESTÃO, DE CUSTOS E ANALÍTICA**

|   |    |
|---|----|
| Figura 3.1 - Contabilidade de custos..... | 10 |
|---|----|

## **CAPITULO 4 - METODOLOGIA**

|   |    |
|---|----|
| Figura 4.1 - Distribuição da população por posto.....   | 23 |
| Figura 4.2 - Brasão do CTOE.....                        | 24 |
| Figura 4.3 - Consumo de água, electricidade e gás ..... | 12 |

## **CAPITULO 5 - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS**

|  |    |
|--|----|
| Figura 5.1 - Percentagem de respostas à questão1 .....   | 28 |
| Figura 5.2 - Percentagem de respostas à questão2 .....   | 28 |
| Figura 5.3 - Percentagem de respostas à questão3 .....   | 29 |
| Figura 5.4 - Percentagem de respostas à questão4 .....   | 29 |
| Figura 5.5 - Percentagem de respostas à questão5 .....   | 30 |
| Figura 5.6 - Percentagem de respostas à questão6 .....   | 31 |
| Figura 5.7 - Percentagem de respostas à questão7 .....   | 31 |
| Figura 5.8 - Percentagem de respostas à questão8 .....   | 32 |
| Figura 5.9 - Percentagem de respostas à questão9 .....   | 33 |
| Figura 5.10 - Percentagem de respostas à questão10 ..... | 33 |
| Figura 5.11 - Percentagem de respostas à questão11 ..... | 34 |
| Figura 5.12 - Percentagem de respostas à questão12.....  | 35 |
| Figura 5.13 - Percentagem de respostas à questão13.....  | 35 |
| Figura 5.14 - Percentagem de respostas à questão14.....  | 36 |

## **APÊNDICE A - DISPERSÃO DOS AQUARTELAMENTOS DO CTOE**

|  |    |
|--|----|
| Figura A.1 - Infra-estruturas do CTOE .....          | 47 |
| Figura A.2 - Distância entre os aquartelamentos..... | 47 |

## **ANEXO E - ORGANIGRAMA CTOE**

|  |    |
|--|----|
| Figura E.1 - Organigrama do CTOE ..... | 74 |
|  | 74 |

**ANEXO F - EMPENHAMENTO DAS DCCR'S**

Figura F.1 - Empenhamento das DCCR's..... 75

**ANEXO G - ACTIVIDADE DO CTOE**

Figura G.1 - Calendário de Formação 2009..... 76

Figura G.2 - Actividade Operacional do CTOE ..... 76

## ÍNDICE DE QUADROS

### **CAPITULO 5 - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS**

|   |    |
|---|----|
| Quadro 5.1 - Quadro de resultados à questão1.....   | 27 |
| Quadro 5.2 - Quadro de resultados à questão2.....   | 28 |
| Quadro 5.3 - Quadro de resultados à questão4.....   | 29 |
| Quadro 5.4 - Quadro de resultados à questão5.....   | 30 |
| Quadro 5.5 - Quadro de resultados à questão6.....   | 30 |
| Quadro 5.6 - Quadro de resultados à questão7.....   | 31 |
| Quadro 5.7 - Quadro de resultados à questão8.....   | 32 |
| Quadro 5.8 - Quadro de resultados à questão9.....   | 32 |
| Quadro 5.9 - Quadro de resultados à questão10.....  | 33 |
| Quadro 5.10 - Quadro de resultados à questão11..... | 34 |
| Quadro 5.11 - Quadro de resultados à questão12..... | 34 |
| Quadro 5.12 - Quadro de resultados à questão13..... | 35 |
| Quadro 5.13 - Quadro de resultados à questão14..... | 36 |

### **APÊNDICE D - OUTPUT DO SPSS**

|  |    |
|--|----|
| Quadro D.1 - Questões respondidas aos inquéritos.....      | 68 |
| Quadro D.2 - Cargo desempenhado pela população.....        | 68 |
| Quadro D.3 - Género da população inquerida.....            | 68 |
| Quadro D.4 - Divisão por posto da população inquerida..... | 69 |
| Quadro D.5 - Respostas obtidas á questão 1.....            | 69 |
| Quadro D.6 - Respostas obtidas á questão 2.....            | 69 |
| Quadro D.7 - Respostas obtidas á questão 3.....            | 69 |
| Quadro D.8 - Respostas obtidas á questão 4.....            | 70 |
| Quadro D.9 - Respostas obtidas á questão 5.....            | 70 |
| Quadro D.10 - Respostas obtidas á questão 6.....           | 70 |
| Quadro D.11 - Respostas obtidas á questão 7.....           | 70 |
| Quadro D.12 - Respostas obtidas á questão 8.....           | 71 |
| Quadro D.13 - Respostas obtidas á questão 9.....           | 71 |
| Quadro D.14 - Respostas obtidas á questão 10.....          | 71 |
| Quadro D.15 - Respostas obtidas á questão 11.....          | 71 |

|   |    |
|---|----|
| Quadro D.16 - Respostas obtidas á questão 12..... | 71 |
| Quadro D.16 - Respostas obtidas á questão 13..... | 72 |
| Quadro D.16 - Respostas obtidas á questão 14..... | 72 |

## LISTA DE SIGLAS

|          |  |
|----------|--|
| 2 CMDT:  | Segundo Comandante                                       |
| ABC:     | Custeio Baseado nas Actividades (Activity Based Costing) |
| AM:      | Academia Militar   |
| BrigRR:  | Brigada de Reacção Rápida                                |
| CFin:    | Centro de Finanças                                       |
| CFinCop: | Centro de Finanças do Comando Operacional                |
| CIOE:    | Centro de Instrução de Operações Especiais               |
| CMDT:    | Comandante   |
| CO:      | Módulo Controlling                                       |
| CTOE:    | Centro de Tropas de Operações Especiais                  |
| DCCR:    | Despesa Com Compensação da Receita                       |
| EAPS:    | Contabilidade Orçamental                                 |
| FI:      | Módulo Orçamental  |
| FOE:     | Forças de Operações Especiais                            |
| MDN:     | Ministério da Defesa Nacional                            |
| OE:      | Orçamento de Estado                                      |
| OF:      | Oficiais   |
| OMDN:    | Orçamento do Ministério de Defesa Nacional               |
| PA:      | Plano de Actividades                                     |
| POCP:    | Plano Oficial de Contabilidade Pública                   |

SAR: Sargentos  
SEM BW: Bloco de Planeamento  
SIG: Sistema Integrado de Gestão  
SPSS: Statistical Package for the Social Sciences  
  
TIC: Tecnologias de Informação e Comunicação

## RESUMO

Vivemos numa sociedade onde a escassez de recursos faz com que seja imprescindível uma boa gestão dos mesmos. Cada vez se torna mais importante que os gestores optimizem os seus recursos ao máximo e reduzam os custos existentes. Neste âmbito, o presente trabalho visa a optimização dos custos na unidade Operacional CTOE, sendo seu principal objectivo saber se os custos da unidade estão optimizados bem como se o facto do CTOE ter várias subunidades dispersas pela cidade de Lamego se traduz num aumento de custos. Seguindo uma metodologia que assentou em diversas fases e métodos de investigação como análise documental, observação directa, inquéritos e entrevistas. A análise documental tornou-se essencial na revisão da literatura, onde se definem e classificam vários tipos de custo. Faz-se alocação à contabilidade analítica, à contabilidade de custos e de gestão e refere-se onde esta difere da contabilidade geral. No terceiro capítulo também são referidos os sistemas de custeio: o sistema de custeio por secções homogéneas e o sistema de custeio baseado nas actividades. A observação directa foi essencial para a realização deste trabalho, bem como a recolha de informação e o tratamento da mesma.

No trabalho de campo, através da realização dos inquéritos e da entrevista, bem como a obtenção de um grande número de informação, foi possível concluir que o CTOE tem uma política de contenção de custos quase ao máximo. De acordo com a estrutura do CTOE é difícil reduzir os custos desta unidade. Porém foi possível concluir que em termos financeiros o facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade se traduz num aumento de custos.

Sabendo que os gastos em encargos com as instalações representam uma enorme percentagem nos gastos totais, recomenda-se a abertura de um poço, bem como a possibilidade de instalação de energias renováveis (como painéis solares) para fazer face a estes custos. Numa vertente financeira e tendo em consideração a actual estrutura do CTOE recomenda-se a divisão da unidade em vários centros de custo para obter mais informação e mais detalhada a fim de poder tomar melhores decisões.

**Palavras-Chave:** Contabilidade analítica, Custos, Informação, Sistema Integrado de Gestão.

## ABSTRACT

We live in a society where the scarcity of resources makes it essential good management. Becomes increasingly important that managers optimize their resources to maximum and reduce existing costs. In this context, this work aims to optimize the unit operating costs in CTOE, and whether their main purpose of the unit costs are optimized and the fact that the subunits have several CTOE scattered through the town of Lamego is reflected in increased costs. Using a methodology that relied on various stages and methods of investigation and document analysis, direct observation, surveys and interviews. The document analysis has become essential in the review of the literature, which define and classify various types of cost. It is addressed to the accounting, the accounting of costs and management and refers to where this differs from the general accounts. In the third chapter are referred to the systems cost: the cost per system and the system of homogeneous sections based costing activities. The direct observation was essential for this work, and the collection of information and treatment of it.

In fieldwork, by conducting investigations and interviews, and obtaining a large number of information, it was possible to conclude that the CTOE has a policy of containment of costs almost as much as possible. According to the structure of CTOE is difficult to reduce the cost of this unit. But it was possible to conclude that in financial terms that the CTOE have five camps scattered through the city is resulting in increasing costs.

Knowing that spending on fees for the facilities represent a huge share in total expenditures, it is recommended to open a window and the possibility of installing renewable energy (like solar panels) to face these costs. In a financial side and taking into account the current structure of CTOE is recommended splitting the unit in various cost centers for more information and detail in order to make better decisions.

**Keywords:** Analytical Accounts, Costs, Information, Integrated System of Management.

# CAPITULO 1 - INTRODUÇÃO

## 1.1 INTRODUÇÃO

Actualmente as Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) são imprescindíveis às organizações. A informação é o motor de todo o sistema de gestão e a contabilidade é o principal meio para analisar, resumir, compilar e apresentar grande parte da informação necessária. A contabilidade é assim uma ferramenta fundamental para orientar as organizações no caminho do progresso. Nos dias de hoje a informação é abundante e as empresas têm acesso a muita informação, contudo é necessário saber seleccionar a informação para obtermos aquela que necessitamos com a melhor viabilidade possível e em tempo oportuno.

Na conjuntura actual, e face á competitividade económica e á escassez dos recursos, é cada vez mais importante o papel da gestão e é necessário proceder a uma gestão eficiente que consiga otimizar os recursos de modo que se consiga rentabilizar os meios de forma a cumprir a missão atribuída. Os gestores assumem uma importância vital na eficácia, eficiência e sustentabilidade das organizações. Contudo, nas organizações a contabilidade geral já se torna insuficiente. É importante para os gestores terem mais informação ao nível interno da organização e acederem à informação em períodos de tempo mais reduzidos para que possam tomar decisões e escolher a melhor de entre várias alternativas possíveis. Neste âmbito, a contabilidade interna e de gestão assumem uma grande importância e têm-se adaptado às necessidades actuais das empresas, ajudando na tomada de decisão dos gestores.

Face às dificuldades económicas sentidas na actualidade, as organizações têm necessidade de otimizar os seus custos. Nesta perspectiva têm de aumentar as suas receitas, que podem ser a venda de bens ou a prestação de serviços, ou, por outro lado, reduzir os custos, as despesas existentes nas organizações. É uma realidade e uma área que por vezes não é fácil trabalhar devido à complexidade das organizações, à diversidade de custos existentes e ao facto de nunca se poder colocar em causa os objectivos da organização ou, no caso de uma Unidade Militar, o cumprimento da sua missão. Quando se fala em redução de custos tem que se avaliar um conjunto de situações, não se podendo traduzir numa redução de oportunidades para a organização, nem numa limitação ou impedimento do cumprimento dos objectivos da organização.

O trabalho que se apresenta mostra, neste âmbito, um estudo na área dos custos transversais a toda a Unidade. Vão ser estudados de uma forma geral todos os custos da unidade em questão. Será realizada uma abordagem teórica aos custos existentes nas organizações, bem como à contabilidade de gestão, contabilidade analítica e contabilidade de custos. Será ainda feita referência aos sistemas de custeio, mais propriamente ao sistema de custeio por secções homogéneas e ao sistema de custeio baseado nas actividades ABC.

## **1.2 ENQUADRAMENTO**

A competitividade económica e a sustentabilidade assumem uma importância vital para as empresas. A situação de crise generalizada do enquadramento externo, sem perspectivas de quando e como finalizará, faz com que a pressão sobre os gestores seja enorme, de forma que estes consigam rentabilizar os recursos e reduzir os custos das empresas. As reduções significativas nos orçamentos reforçam esta situação, o que leva os gestores a reduzir os custos na organização. Isto não significa que com esta redução tenham sido eficazes. Os gestores “Ao nível mais alto da organização deveriam ter como propósito básico estabelecer os objectivos da organização e desenvolver as estratégias adequadas para os alcançar.” (Mortal, 2007, p.18). É uma questão importante e complexa, pois se há necessidade de reduzir os custos, manter a competitividade e garantir a sustentabilidade, também é importante assegurar o sucesso da empresa no futuro, cumprir assim os seus objectivos, ou cumprir a sua missão.

## **1.3 JUSTIFICAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA**

Este trabalho de investigação aplicada versa a temática Optimização dos custos da Unidade Operacional CTOE (Centro de Tropas de Operações Especiais). Este é um tema bastante abrangente, que está susceptível a toda a unidade. Os custos são transversais a toda organização, uma vez que as despesas estão inerentes à própria existência da unidade. Nos dias de hoje, a redução dos custos é um factor que não se pode desprezar, sob pena de falência de uma organização. Neste sentido, a optimização dos custos apresenta-se actualmente como um aspecto importante, sendo um dos elementos mais preponderantes para uma organização.

No contexto actual, a pergunta que todas as organizações procuram responder é como minimizar os seus custos, mantendo um nível de serviço satisfatório. Não é uma pergunta de resposta fácil pois depende de inúmeros factores. Foi esta pergunta que despertou interesse e que levou à formação do tema deste trabalho.

Segundo Caiado, as organizações do sector público que prestam serviços sem finalidade lucrativa, como o caso do CTOE, onde as acções praticadas estão voltadas para o consumo de recursos monetários, são a razão pela qual as preocupações de carácter monetário estão normalmente em primeira linha. (Caiado, 2008, p.394). Neste âmbito julga-se pertinente estudar o tema em questão na perspectiva de avaliar os custos inerentes à instituição militar numa tentativa de os tentar otimizar. Assim vão ser estudados os custos da unidade de uma forma geral, dando mais relevância ao facto da unidade ter cinco aquartelamentos e visualizar os custos que daí decorrem e dando menos relevância aos gastos com partes específicas da formação, visto ser uma tarefa minuciosa bem como se tratar de uma unidade com características específicas, com exigências de bom treino operacional para não se colocar em causa o cumprimento da missão.

## **1.4 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA**

O problema que se levanta está estritamente relacionado com o próprio tema do trabalho. Sendo assim o problema que se propõe estudar é de que forma se podem otimizar os custos da unidade operacional CTOE, sem pôr em causa a sustentabilidade da unidade e a sua missão, principalmente quando nos referimos a uma unidade operacional como é o caso do CTOE com a missão de instrução de tropas em guerra não convencional e contra terrorismo, onde há um conjunto de despesas que não são possíveis otimizar.

Este problema é relevante também porque as conclusões que se obterão no final poderão contribuir como uma mais-valia para a unidade estudada e conseqüentemente para o exército e é sem dúvida uma área extremamente importante de analisar devido á escassez de recursos existentes no mundo actual e à não obtenção do orçamento anual que se pretenderia para fazer face às despesas da unidade.

## **1.5 PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO E HIPOTHESES**

As perguntas de investigação que devem ter uma resposta no final da realização do trabalho devem ser:

- Quais os custos do CTOE?
- É possível a optimização destes custos?
- Se possível onde optimizar, o que melhorar?
- Será que o facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos se traduz num maior número de custos?

São estas perguntas que devem ser respondidas no final da realização deste trabalho quer seja possível otimizar ou não os custos relativos ao CTOE. As hipóteses consistem na resposta esperada para as interrogações que são feitas e servem de coluna vertebral ao trabalho. Assim após a análise dos dados são lançadas várias hipóteses:

- É possível reduzir os custos do CTOE,
- É possível aumentar as receitas do CTOE,
- Os cinco aquartelamentos traduzem um maior custo para a Unidade,
- Não é possível otimizar mais os custos do CTOE.

## **1.6 DEFINIÇÃO DOS OBJECTIVOS**

São pequenas despesas que somadas podem representar um custo não negligenciável para uma empresa. Com este trabalho pretende-se estudar os custos da unidade CTOE, numa tentativa de os tentar otimizar.

Vão ser estudados os custos da Unidade na medida de tentar visualizar aqueles que podem ser evitados ou reduzidos. Visto uma optimização de custos requerer uma redução destes ou um aumento das receitas, vai dar-se mais relevância à redução dos custos, pois a Unidade CTOE não tem fins lucrativos. Tendo em consideração que o CTOE tem três quartéis e duas messes dispersos pela cidade vai ser verificada a influência deste facto na vertente financeira e na vertente operacional por assim dizer, na forma como a unidade cumpre a sua missão.

## **1.7 METODOLOGIA ADOPTADA**

A metodologia utilizada no presente trabalho está de acordo com as normas da Academia Militar, seguindo também o livro “Guia Prático sobre a Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses de Doutoramento, Dissertações de Mestrado e Trabalhos de Investigação Aplicada” de Manuela Sarmiento (2008). Este trabalho realizou-se seguindo diferentes fases e métodos de investigação. Numa primeira fase deu-se especial atenção à revisão da literatura, bem como à realização dos inquéritos e entrevistas a entregar. Numa segunda fase procedeu-se á distribuição dos inquéritos e sua respectiva recolha bem como a realização das entrevistas. Houve também uma continuação da pesquisa bem como a observação do objecto de estudo. Por fim, na terceira fase, foram tratados os dados obtidos, assim como a conclusão e revisão da escrita do texto.

Para seleccionar os instrumentos de recolha de dados é necessário considerar diversos factores, dos quais se destacam os objectivos do estudo, o nível de conhecimento

que o próprio autor possui acerca do tema a tratar e da problemática, a fidelidade e validade dos instrumentos de medida (Fortin, 1996). Na realização do trabalho foram vários os métodos adoptados entre eles a análise documental (livros, Leis, Decretos-Lei, Decretos Regulamentares, Circulares, e informação variada do Centro de Tropas de Operações Especiais), as entrevistas ao grupo de foco, aos principais intervenientes no tema com capacidade de dar o seu contributo e constituir assim numa mais-valia para a realização do trabalho, os inquéritos na sua maioria aos oficiais com acção de comando bem como a oficiais, sargentos e civis enquadrados com o tema. Outro método utilizado foi a observação directa no tempo em permanência no CTOE.

## **1.8 ESTRUTURA DO TRABALHO**

Devido ao tema do trabalho e pela sua especificidade, com especial incidência na análise dos custos do Centro de Tropas de Operações Especiais, achou-se por bem distinguir, neste trabalho, duas partes como necessárias para o esclarecimento do tema e apresentação dos resultados finais e conclusivos.

**I Parte** - Revisão da literatura. É destinada à apresentação teórica dos conceitos fundamentais em relação aos conceitos teóricos de custos, bem como aos conceitos de contabilidade de custos, contabilidade de gestão e analítica. Também foram referidos os sistemas de custeio, nomeadamente sistema de custeio por secções homogéneas e sistema de custeio baseado nas actividades.

**II Parte** - Trabalho de campo. É toda dedicada ao estudo empírico do problema levantado, isto é a análise dos custos do CTOE, bem como a realização de inquéritos e entrevistas e a sua posterior interpretação. Vão ser confirmadas ou negadas as hipóteses que se levantaram no início do trabalho.

# I PARTE - REVISÃO DA LITERATURA

## CAPITULO 2 - NOÇÕES FUNDAMENTAIS SOBRE CUSTOS

### 2.1 INTRODUÇÃO

A palavra custo é utilizada em vários contextos e assume muitos significados. Assim, mesmo na contabilidade de gestão o termo assume várias significações. Uma das definições de custo, segundo Stark (2007, p. 24) é

*“gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Portanto, pode-se dizer que o custo é também um gasto, reconhecido como custo no momento da utilização dos factores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Em outras palavras, é o somatório do esforço físico ou financeiro dispendido na produção de um bem ou serviço”.*

Outra definição possível refere custo como sendo “qualquer recurso sacrificado ou decidido para atingir um objecto específico”. (Caiado, 2007, p.74). “A tradução monetária dos recursos sacrificados para determinado objecto de custo e para determinado fim.” (Carvalho, 1999, p. 8).

Segundo Mortal (2007, pp. 23;24)

*“... a espécie de custos em que se incorre e a forma como são classificados depende do tipo de organização. Ainda que a contabilidade de custos se aplique a qualquer tipo de organização, devemos considerar as características dos custos de organizações tão diferentes como as empresas industriais, as comerciais e as empresas de serviços.”*

Todos os custos referem-se a uma base de cálculo que se denomina de objecto de custo. “O objecto de custo é aquilo de que se calcula o custo, a entidade a que o custo diz respeito” (Silva, 1991, p.111). Como refere Carvalho (1999, p.8) “...para sabermos o que queremos medir temos de identificar o objecto de custo.” Sendo assim o objecto de custo pode ser um grupo de produtos, uma operação, um processo de fabrico, um departamento, entre outros. Em relação aos custos do produto Horgren et al define-os como “o somatório dos custos imputados a dado um produto, tendo subjacente um determinado objectivo” (Horgren et al, 1994, p.45). Diferentes objectivos conduzem a diferentes custos do produto.

### 2.2 CLASSIFICAÇÕES GERAIS

Segundo Mortal os custos podem classificar-se, de uma forma geral, em custos industriais, custos não industriais, custos do período e custos dos produtos.

Os custos industriais são os referentes às empresas industriais que são geralmente as mais complexas, abrangendo assim as funções de produção e também a função comercial e administrativa. Estas organizações suportam os custos com matérias-primas, mão-de-obra directa, gastos gerais de fabrico, como por exemplo o consumo de água e energia.

Os custos não industriais são os custos que não se incluem na função produção onde se destacam os gastos de venda e os gastos administrativos. Os gastos de venda são os custos relacionados com a actividade comercial, tais como remunerações e gastos com vendedores e custos de armazenagem de produtos. Os gastos administrativos são os custos relacionados com as funções de administração, organização e controle das organizações.

Para além da classificação em custos industriais e não industriais os custos podem ser classificados em custos do período e custos dos produtos.

Os custos do período são não inventariáveis como despesas suportadas no período e que não vão produzir benefícios futuros. Os custos dos produtos são todos os custos inventariáveis e necessários à fabricação dos produtos. (Mortal, 2007, p.24-26)

Os custos são utilizados em diferentes contextos e vários propósitos, por isso têm de ser classificados e definidos de forma diferente, havendo várias classificações de custos de diversos autores

## **2.3 CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS**

Segundo Stark (2007, p.48) os critérios para a classificação dos custos são os seguintes:

- Período de contabilização a que os custos se referem
- Natureza dos bens ou serviços consumidos
- Funções ou serviços a que se referem
- Grau de variabilidade relativamente a certos factores
- Forma de imputação
- Possibilidade de serem evitados os reduzidos.

Num âmbito de planeamento e controle os custos, segundo vários autores, são classificados como variáveis e fixos em relação ao nível de actividade e quanto ao objecto de custo como directos e indirectos. (Mortal, 2007, pp. 30;31)

### **2.3.1 ATENDENDO À DIMENSÃO TEMPORAL**

Os pagamentos realizados num período podem não corresponder às despesas realizadas no período em causa. As despesas de um período não têm que corresponder aos

pagamentos realizados nessa mesma altura, pois os bens e serviços que resultam como contrapartida das despesas, podem ser utilizados dentro do período que são adquiridos, ou nos períodos seguintes. Como refere Silva os custos do período são dados pela parcela de despesas comuns a suportar nesse momento mais os custos incorridos na produção e comercialização dos diferentes produtos.

### **2.3.2 CONSIDERANDO A NATUREZA**

A natureza dos custos pode variar de acordo com a complexidade e quantidade das actividades que forem necessárias para a produção de determinado bem. “Quando classificados segundo sua natureza os custos podem ser de matérias primas, materiais subsidiários, gastos com o pessoal, amortizações, impostos e taxas ou ainda gastos financeiros”. (Stark, 2007, p. 49). Ou de uma maneira mais simplificada pode-se dizer que os custos estão relacionados com as Matérias-Primas, Mão-de-Obra e Gastos Gerais de Fabrico.

### **2.3.3 CRITÉRIO FUNCIONAL**

Segundo Silva (1991), podem-se obter os seguintes custos considerando o seu destino funcional:

- Custos de compra (e aprovisionamento)
- Custos de fabrico
- Custos de venda
- Custos financeiros e custos de administração<sup>1</sup>

### **2.3.4 ATENDENDO AO GRAU AD VARIABILIDADE DOS CUSTOS**

Em relação ao nível de actividade os custos podem ser classificados como custos fixos, variáveis ou ainda semi-fixos<sup>2</sup>.

Os custos fixos são os custos que permanecem constantes, independentemente do nível de actividade. “são aqueles que não se alteram qualquer que seja o volume de produção. Horgren et al (1999), considera que os custos fixos ainda podem ser evitáveis ou inevitáveis. Os primeiros são aqueles que desaparecem se uma operação for eliminada, os custos inevitáveis permanecem mesmo que uma operação seja suprimida.

Os custos variáveis alteram-se com o nível de produção.

---

<sup>1</sup> Para um maior desenvolvimento consultar (Silva, 1991, pp.129-132)

<sup>2</sup> Semi-fixos ou semi-variáveis - (Silva, 1991, p. 157), ou ainda, mixed costs, Barfield et al (1998), p. 28

“São influenciados pelo nível de actividade e podem ser proporcionais, regressivos e progressivos. Os custos proporcionais variam linearmente com o nível de actividade, os regressivos crescem menos que proporcionalmente e os progressivos, mais rapidamente que o nível de actividade” (Stark, 2007, p.51). “O custo variável representa a despesa que varia com o nível de produção – como matérias primas, salários e combustíveis” (Nordhaus, 2003, p.16).

É importante salientar que os custos fixos não são imutáveis, são apenas independentes do nível de actividade. Assim nem todos os gastos variáveis são gastos de imputação directa e nem todos os gastos fixos são gastos gerais de imputação indirecta. Considerando-se o longo prazo, todos os custos são variáveis. (Stark, 2007, p.51).

Os custos semi-fixos ou semi-variáveis estão dependentes do nível de utilização, variando para diferentes níveis de actividade mas não de uma forma proporcional.

Contudo há autores que só consideram custos variáveis e custos fixos.

### **2.3.5 CONSIDERANDO A FORMA DE IMPUTAÇÃO**

Tendo em conta a forma de imputação os custos podem ser custos directos ou indirectos.

Segundo Stark (2007, p.53), custos directos

*“entendem-se aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só tipo de produtos ou a um só tipo de serviço. Especialmente são aqueles que podem ser apropriados directamente a uma função de acumulação de custos, seja um produto, um serviço, uma ordem de produção, um centro de custo, uma actividade, seja um departamento da empresa.”*

Segundo (Mortal, 2007, p.31), os custos directos relacionam-se com o objecto de custo e podem ser controlados economicamente de forma individualizada.

Os custos indirectos são custos que contribuem para a fabricação dos produtos ou prestação dos serviços mas cuja imputação não é feita directamente. “Custos indirectos são aqueles que ocorrem genericamente em um grupo de actividades, ou em um grupo de departamentos, ou na empresa em geral sem possibilidade de apropriação directa em cada uma das funções de acumulação de custos.” (Stark, 2007, p.53).

### **2.3.6 CUSTOS QUE PODEM SER EVITADOS OU REDUZIDOS**

Actualmente as grandes discussões que se levantam, não são acerca da dicotomia custo variável/custo fixo. “A distinção entre custos necessários e custos desnecessários é, porventura, mais importante do que a distinção entre custos fixos e variáveis.” (Silva, 1991, p. 143).

Os custos necessários são aqueles que resultam de uma utilização plena e correcta dos recursos. Nos casos em que a quantidade produzida é inferior à potencial ocorrem custos desnecessários – uma parte dos custos suportados pela empresa diz respeito a capacidade desperdiçada (complementada pela capacidade utilizada).

Mortal faz referência a custos que não podem ser mudados (Sunk Costs), “é um custo que já foi incorrido e que não pode ser mudado por qualquer decisão presente ou futura e, por isso, embora registados na contabilidade não podem ser usados na escolha de alternativas.” (Mortal, 2007, p.33).

Os custos que ocorreram no passado não alteram as decisões do presente. “São completamente irrelevantes para decisões que têm por base a escolha da melhor entre as várias alternativas possíveis.” (Mortal, 2007, p.33).

# **CAPITULO 3 - CONTABILIDADE DE GESTÃO, DE CUSTOS E ANALÍTICA.**

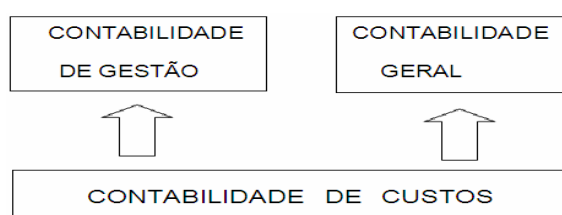
## **3.1 ENQUADRAMENTO E PRINCIPAIS CONCEITOS.**

A informação “é o motor de todo o sistema de gestão e a contabilidade é o principal meio para compilar, resumir, analisar e apresentar grande parte da informação necessária.” (Mortal, 2007, p.408). Sem a contabilidade não era possível obter informações económicas financeiras ou patrimoniais para se conseguir desempenhar com eficácia e eficiência as tarefas de gestão. “A contabilidade tem constituído uma das ferramentas fundamentais para orientar as organizações no caminho do progresso.” (Mortal, 2007, p.408).

Contudo, nos dias de hoje, a contabilidade geral (que tem como objectivo principal o apuramento de resultados globais) já não é por si só suficiente para fazer face às necessidades dos gestores. Estes sentem a necessidade de obter mais informação ao nível interno da organização e num espaço de tempo mais reduzido. Neste âmbito e segundo Caiado refere-se que a Contabilidade Analítica teve origem nas empresas industriais onde era necessário haver um processo de tomada de decisão ao longo das diversas fases de fabrico. (Caiado, 2003, p.10). No entanto a Contabilidade Analítica “não se cinge às empresas industriais, é cada vez mais um instrumento de avaliação e análise para avaliadores externos à empresa, como sejam investidores, accionistas, estado, etc” (Afonso, 2002, p.9). Segundo Pereira e Franco, a “Contabilidade Analítica tem por objectivo fornecer informações de natureza económica para o planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões e, no caso das empresas produtoras, para a avaliação das existências finais com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos” (Pereira & Franco, 2001, p.25). Nesta definição verifica-se que a área de actuação da contabilidade analítica não é só as empresas industriais, mas possui sim uma área de influência muito mais abrangente.

“Cada vez mais a contabilidade interna é imprescindível á gestão, prestando um serviço de apoio e aconselhamento em todas as situações em que é necessário determinar e quantificar as actividades a realizar, quantificar os recursos a investir e conhecer os custos dos bens e serviços prestados.” (Mortal, 2007, p.409). Alguns autores defendem que a Contabilidade Interna, Contabilidade Analítica, Contabilidade de Custos, e a Contabilidade de gestão têm conceitos muito idênticos, não se fazendo por vezes a sua distinção. Como

refere Mortal “Hoje em Portugal a contabilidade de gestão é simultaneamente designada por contabilidade de custos, contabilidade analítica e contabilidade interna, termos que temos utilizado com igual significado.” (Mortal, 2007, p.409). Silva também refere que “A contabilidade interna ou analítica é, essencialmente, uma contabilidade de custos...” (Silva, 1991, p.31) e ainda que “[a contabilidade interna] é uma verdadeira contabilidade de gestão (management accounting).” (Silva, 1991, p.32). Contudo há autores que diferem os conceitos e mesmo Silva, que não faz distinção entre a contabilidade interna da analítica a até mesmo da contabilidade de custos, refere que a contabilidade de gestão é um pouco mais ampla do que a contabilidade analítica. Porém é importante definir com clareza os conceitos e evitar sobreposições. A Contabilidade de Custos e a Contabilidade de Gestão estão associadas a conceitos diferentes e cada uma terá que ter o seu campo próprio de actuação. Stark refere que a “Contabilidade de custos é a base da informação para o financial accounting, bem como para o managerial accounting, ou seja, é a base da informação para a contabilidade de gestão e para a contabilidade geral.” (Stark, 2007, p.26). Conforme ilustra a figura 1.1



**Figura 1.1 – Contabilidade de custos**

**Fonte: Adaptado de (Stark, 2007, p.26)**

Assim, a contabilidade de gestão está relacionada a uma atitude dinâmica e a um aproveitamento da informação disponibilizada pela contabilidade interna ou analítica. Para Caiado a contabilidade analítica abrange todos os aspectos referentes á contabilidade de custos ou interna, não fazendo distinção entre os conceitos, e ainda todos os custos e proveitos respeitantes às restantes áreas da empresa (comercial, aprovisionamento e administrativa). “Contabilidade Analítica é por conseguinte, um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão.” (Caiado, 2008, p49).

## **3.2 CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS, DA CONTABILIDADE ANALÍTICA E CONTABILIDADE DE GESTÃO**

A contabilidade de gestão, analítica e de custos difere em vários aspectos da contabilidade financeira que esta está mais voltada para o relacionamento da organização com o exterior, segundo Mortal (2007, pp.19;20) a contabilidade de gestão apresenta as seguintes características:

- Não tem que respeitar o princípio da entidade, reportando-se frequentemente a pequenos segmentos da empresa;
- Está orientada para o interior da empresa, pondo em destaque informação relevante para que a gestão possa prosseguir os objectivos organizacionais;
- Interessa-se pelo passado e presente mas presta mais atenção ao futuro;
- Não está sujeita á normalização contabilística, nem tem que respeitar os princípios que são geralmente aceites;
- A informação que presta tem que ser oportuna, nem que para isso os dados tenham que ser aproximados;
- Socorre-se de outras áreas do saber.

Caiado (2008, p.53) também refere algumas características da contabilidade de gestão, da contabilidade interna ou analítica. Para este autor a contabilidade analítica:

- Está organizada em função das necessidades específicas de cada empresa e não está sujeita a constrangimentos de forma;
- A grande diversidade de soluções possíveis para organizar esta contabilidade opõe-se á rigidez e uniformidade da contabilidade geral;
- Deve ser organizada para por em relevo as responsabilidades.

A Contabilidade de Gestão:

- É destinada a servir todos os responsáveis da empresa, qualquer que seja a sua posição hierárquica;
- Deve ser actualizada e fornecer as informações em tempo oportuno, e é indispensável que esta informação seja orientada para o futuro e para a acção, nomeadamente no apoio ao planeamento operacional.

## **3.3 SISTEMAS DE CUSTEIO**

Todas as organizações necessitam de obter uma forma para apurar e contabilizar os seus custos. Existem para o efeito diversas técnicas e métodos de apropriação de custos.

Estes tipos de métodos e princípios enquadram-se em sistemas de custos, que representam um conduto que recolhe dados, processa-os e tem como finalidade a emissão de relatórios. (Martins, 2003, p.357).

Na literatura faz-se referência a sistemas de custeio com alguns significados distintos, porém segundo Carvalho “um sistema de custeio terá de satisfazer três objectivos básicos: acumulação, medida e imputação de custos” (Carvalho, 1999, p.13). Por acumulação de custos entende-se conhecimento dos custos bem como o seu registo, enquanto a medida pressupõe a classificação dos custos nas suas diversas componentes e o montante de cada um utilizado na respectiva solução.

Segundo Heitger, um sistema de contabilidade de custos é “um conjunto de processo e procedimentos desenvolvidos de forma sistemática, com o propósito de medir, registar e disponibilizar informação sobre os custos” (Heitger et al, 1992, p.17). Existe uma diversidade de sistemas de contabilidade de custos, contudo os tipos de sistema encontram-se padronizados, cabendo ao gestor identificar aquele que melhor se identifica com a sua empresa. Como refere Mortal “No âmbito da contabilidade de custos podem encontrar-se diversos sistemas de custeio, ou seja, diversas maneiras de valorizar a produção de bens e serviços” (Mortal, 2007, p.41). Dentro dos sistemas existentes, é necessário escolher o que melhor se enquadra com a organização, de forma a existir um encontro entre as estratégias da empresa e os objectivos da implementação de um sistema de custos. Como refere Blocher “A escolha de um tipo de sistema de custeio depende do tipo e da natureza da empresa e do tipo do produto ou do serviço, da estratégia da empresa e das necessidades de informações gerenciais, e ainda da relação custo-benefício de adquirir, projectar, modificar e operar um dos sistemas escolhidos”. (Blocher et al, 2006, p.91).

Um sistema de contabilidade de custos ou sistema de custeio engloba métodos de custeio e princípios de custeio. Os princípios de custeio relacionam-se com os custos variáveis e fixos. Os métodos de custeio trabalham com os custos directos e indirectos (Caiado, 2003, p.83).

Podemos ter como princípio de custeio, o custeio total e o custeio variável.

O custeio Total inclui todos os custos de produção, sejam variáveis ou não e são todos imputados aos produtos/serviços finais. “Todos os custos de produção, variáveis e fixos, são inventariáveis.” (Mortal, 2007, p. 41). No entanto, algumas variações podem ser realizadas em relação a este princípio anteriormente definido. Podem considerar-se todos os custos directos e indirectos nos custos dos produtos/serviços, ou por outro lado, podemos considerar apenas os custos directos aos produtos/serviços, e os indirectos são assumidos como custos do período. (Princípio de Custeio Total Racional). (Franco, 2008, p.129-133). Santos refere que o sistema de custeio total “caracteriza-se pela apropriação de todos os

custos e despesas aos produtos fabricados. Esses custos e despesas são custos directos e indirectos, fixos e variáveis, de comercialização, de distribuição, de administração em geral etc". (Santos, 1999, p.66)

No sistema de custeio variável apenas os custos variáveis industriais são imputados aos produtos/serviços. (Franco, 2008, p.129). "Neste método os custos fixos da função produção são excluídos dos custos do inventário e são tratados como custos do período em que se verificam." (Mortal, 2007, p. 45). Neste método imputam-se aos produtos unicamente os custos que variam com a actividade. "Com efeito neste sistema de custeio só os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis." (Mortal, 2007, p.45). Pode-se referir que os custos que se presume não produzir benefícios futuros não podem ser inventariáveis e têm de estar considerados na demonstração de resultados do período em que ocorrem.

### **3.4 SISTEMA DE CUSTEIO POR SECÇÕES HOMOGÉNEAS**

#### **3.4.1 CONCEITO DE SECÇÃO HOMOGÉNEA**

O método das Secções homogéneas permite realizar uma análise dos custos pela estrutura organizativa, comparando-os com a actividade de cada estrutura. Um dos passos fundamentais neste método é a definição das secções. Assim secção homogénea "Trata-se de um agrupamento, real ou fictício, de gastos, estabelecido de forma que o seu total possa ser referido a uma unidade comum que permita o seu controle e posterior afectação. A secção diz-se fictícia se não corresponde a um centro com existência física, a uma parte da empresa, mas apenas a um grupo de gastos. (Mortal, 2007, p.116).

De acordo com Bornia, "a homogeneidade do centro é muito importante para que a unidade de trabalho realmente reflita o serviço daquele centro. Portanto, quanto menos homogénea for uma secção, pior fica a distribuição de seus custos aos produtos." (Bornia, 2002, p. 107).

Segundo Mortal (2007, p.116) para que a secção possa ser homogénea tem de ser definida em obediência às seguintes condições:

- Existência de uma unidade de obra (obras de funcionamento da secção, horas de mão de obra directa, entre outros) que permita quer o controle dos gastos dos centros, quer a imputação desses gastos aos produtos;
- Existência de um só responsável pelos custos agrupados no centro;
- O centro só deve agrupar custos relativos a operações idênticas (critério funcional).

Se o agrupamento de custos não se refere a operações idênticas então a secção não será homogénea pura e não será possível identificar uma unidade de obra.

Como refere Stark “ No método das secções homogéneas, os centros de custo possuem homogeneidade de funções, que pressupõe ainda, uma medida da actividade do centro. A homogeneidade de funções significa que os centros devem dizer respeito a actividades semelhantes” (Stark, 2007, p.100). Uma boa utilização do método das secções permite uma obtenção mais correcta dos custos, além de fornecer também informações importantes para a sua gestão. Contudo é necessário que a unidade de medida de cada secção seja apropriada para reflectir a sua actividade.

### **3.4.2 PASSOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO POR SECÇÕES HOMOGÉNEAS**

Para a implementação de um Custeio por Secções Homogéneas é necessário, segundo Borna, (2002, p. 105), que sejam obedecidos um conjunto de 5 fases:

#### **Fase 1- Separação dos custos em itens:**

A primeira fase corresponde à realização da separação dos custos em itens. Os custos são assumidos de uma forma total na Contabilidade Financeira, necessitam de rastreio de forma a apurar o local onde estes realmente ocorrem (Borna, 2002 p. 105).

#### **Fase 2- Divisão da empresa em centros de custo:**

Nesta segunda fase de implementação do método de custeio por secções homogéneas é necessário dividir a empresa em centros de custo. Para esse efeito existem diversas possibilidades de subdividir uma organização. O método mais utilizado consiste na utilização do organigrama organizacional. Um dos requisitos para os centros de custos é a homogeneidade, e a unidade de trabalho. (Borna, 2002 p. 105)

#### **Fase 3- Identificação dos custos com os centros (distribuição primária):**

Após a separação dos custos em itens e a divisão da empresa em centros de custo, é necessário alocar os custos aos centros de custos. Para Borna a distribuição dos custos deve representar da melhor forma possível o uso dos recursos. O uso de cada recurso deve estar atribuído, da melhor forma possível, aos centros de custos onde ocorrerem. Se forem custos comuns, a maior parcela de distribuição deve estar atribuída ao centro de custo que mais utilizou. Borna refere ainda que "Quanto mais subjectivos forem os critérios empregados, pior é a alocação dos custos resultante". (Borna, 2002, p. 105).

#### **Fase 4- Redistribuir os custos dos centros (distribuição secundária):**

Segundo Bornia a quarta fase da implementação corresponde à redistribuição dos custos dos centros. É necessária uma distribuição dos custos dos centros indirectos para os directos. Para que se realize uma distribuição mais precisa é necessário utilizar critérios que correspondam à efectiva utilização dos centros indirectos pelos directos. A principal função dos centros de custo indirectos é prestar apoio aos demais centros, onde se incluem as secções administrativas. (Bornia, 2002 p. 105).

#### **Fase 5- Distribuição dos custos dos centros que prestam serviços (distribuição final):**

A última fase do processo de implementação é definida por Bornia como distribuição final que consiste em distribuir os custos aos produtos/serviços prestados. Para se conseguir uma correcta distribuição é necessário utilizar uma unidade de medida. O objectivo é demonstrar o “esforço” utilizado para determinado serviço. (Bornia, 2002, p.105).

### **3.4.3 CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉTODO DE CUSTEIO POR SECÇÕES HOMOGÉNEAS**

Se por um lado a utilização do método das secções homogéneas poderá permitir a obtenção mais correcta dos custos, para além de fornecer informação importante para a Gestão, esta situação só ocorrerá se a unidade de medida de cada secção for a mais apropriada para reflectir a actividade da mesma. Neste método o correcto apuramento dos custos está intimamente dependente do grau de homogeneidade dos custos em cada secção, ou seja, apesar de ser um instrumento para um apuramento mais preciso dos custos, o método das secções homogéneas não implica por si, ou pelo menos não necessariamente, custos mais correctos.

Além das inúmeras vantagens do método das Secções Homogéneas este porém realiza a distribuição dos custos indirectos por cada unidade produtiva, em proporção com uma medida de base temporal ou volume (horas máquina, horas trabalho, unidades produzidas). Estas medidas por sua vez variam em função dos níveis de produção ou volume. Assim os modelos variam consoante o volume, podendo induzir erros de análise comparativa entre anos ou meses. (Afonso, 2002, p.90).

Contudo, apesar de algumas desvantagens e segundo Mortal (2007, p. 115) o método das secções homogéneas permite um melhor acompanhamento das condições internas de exploração e, pelo menos até aos finais da década de 80, constituiu o mais aperfeiçoado processo técnico de imputação em bases múltiplas. Na década de 80 apareceu o sistema de custeio baseado nas actividades (ABC) que, não apresentando

nenhuma revolução em relação ao método das secções, pode ser aplicado com vantagem em algumas situações, em particular na área dos serviços.

### **3.5 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES, ABC**

A tomada de decisão nas empresas sempre exigiu informação sobre os custos e a decisão será tanto melhor quanto mais precisa for a informação de base. O Sistema de custeio baseado nas actividades nasce nos finais dos anos 80, elegendo para primeiro objecto de custo as actividades. “Os custos são primeiro repartidos por actividades. Depois de calculado o custo de cada actividade o mesmo é imputado aos produtos, em função dos portadores de custo.” (Mortal, 2007, p.135).

As actividades segundo Miller (1992) “são um conjunto de tarefas desenvolvidas por pessoas ou máquinas com o objectivo de satisfazer um cliente externo ou interno” assim uma actividade é um conjunto de tarefas com um objectivo comum que as integra e as relaciona.

O custeio baseado nas actividades ou ABC é um método que permite medir o custo e o desempenho das actividades e dos objectos de custo. ABC são as iniciais da expressão “Activity based costing”. Inicialmente, o ABC foi concebido para gerar informação sobre as linhas de produção, para o cálculo do custo dos produtos e para melhorar a precisão ao nível do custeio dos produtos (MacArthur, 1992). Mas, ao assumir-se como um modelo alargado de custeio passou também a desempenhar funções ao nível da decisão estratégica (Turney, 1990). Para Swenson, um sistema ABC define-se como “Um sistema de informação de suporte à tomada de decisão” (Swenson, 1995, p. 173).

Segundo Mortal (2007, p. 138) o processo ABC implica que se conheça:

- O custo de cada actividade;
- O número de portadores de custo gerado por cada actividade;
- O custo unitário de cada portador de custos.

O ABC trata de forma diferente os custos porque parte do princípio de que nem todos podem ser relacionados com o volume de produção, sendo esta uma das grandes diferenças em relação ao método das secções homogéneas, ou com o volume de utilização dos recursos directos (materiais, mão de obra directa, entre outros). Na perspectiva mais tradicional os custos são analisados por natureza, sabendo-se quais os custos mais significativos. Contudo, esta informação não é a mais útil em termos operacionais nem serve correctamente os propósitos das estratégias de racionalização e diminuição de custos. Com o ABC é possível analisar a cadeia de valor e construir uma estrutura de custos baseada

nas actividades. A análise da estrutura de custos com base nas actividades produz uma informação mais relevante para a gestão e uma informação mais útil para um gestor.

Segundo a opinião de Turney (1996) as inovações relacionadas com o ABC são basicamente três. A primeira prende-se com o princípio de que os custos devem ser imputados dos recursos às actividades, gerando a obtenção dos custos por objecto de custo. Uma outra inovação resulta da forma como os custos são imputados aos objectos de custo. O ABC permite imputar os custos com base em indutores de actividades que medem o consumo de cada uma destas pelos diferentes objectos de custo. A terceira inovação diz respeito à informação que um sistema destes gera sobre as actividades, informação extremamente útil para quem faz a gestão do processo produtivo.

Tsai (1996), justifica a implementação dos sistemas ABC referindo que a evolução dos sistemas de informação operada nos últimos anos e a diminuição dos custos destes sistemas, tornou o ABC uma ferramenta acessível, referindo também que é uma ferramenta indispensável atendendo à enorme concorrência que se instalou nos últimos 20 anos, que fez diminuir as margens de lucro exigindo assim um conhecimento cada vez mais apurado e pormenorizado dos custos.

Porém, actualmente a necessidade de alterar as estruturas de custo, bem como a introdução de novos processos produtivos e a adopção de novas estratégias, estimularam o desenvolvimento de sistemas de custeio mais precisos e mais capazes de responder às necessidades actuais das empresas em termos de informação.

O ABC baseia-se, portanto, num conjunto de princípios relativamente simples mas a sua utilização pode traduzir-se em diversas vantagens para a tomada de decisão, permitindo um controlo e redução de custos.

### **3.6 O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SECTOR PÚBLICO**

De uma forma geral pode-se dizer que o Sector Público é constituído pelas empresas públicas e pela administração pública entendendo-se por Sector Público o conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercidas por entidades públicas. (Mortal, 2007, p.407).

Segundo Caiado (2008, p.394)

*“As organizações que integram o sector público dispõem, regra geral, normalmente de estruturas orientadas para a satisfação das necessidades de carácter colectivo em que se prestam serviços, em princípio sem finalidade lucrativa. As operações praticadas envolvem aspectos de índole técnica, estando muito orientadas para o consumo de recursos monetários, razão pela qual as preocupações de carácter monetário estão normalmente em primeira linha”.*

Nos dias de hoje é muito importante existir uma boa gestão. “A contabilidade de gestão insere-se no processo administrativo de predeterminação, verificação, relevação, imputação, controle análise e demonstração dos custos e resultados de gestão.” (Mortal, 2007,p. 410) Contudo a contabilidade de gestão, bem como a contabilidade de custos é um tema que não está muito desenvolvido, porém a contabilidade de custos pode ser utilizada num grande número de situações.

Segundo Mortal (2007, pp. 412-416) no sector público a contabilidade de custos tem um papel importante nas seguintes situações:

### **Planeamento**

Planear é decidir atempadamente o que fazer e tem um papel importante na gestão pública dada a necessidade de atribuir recursos a um grande número de actividades importantes, cada uma por si, com objectivos muitas vezes complexos.

### **Controle e Redução de Custos**

O gestor público, tal como o gestor privado, pode comparar custos com os benefícios das actividades. Identificar as possíveis vantagens de cada actividade e a sua contribuição para o desempenho da actividade global da organização, eliminar ou reduzir os recursos das actividades não essenciais e verificar e justificar a evolução dos custos ao longo dos tempos.

### **Fixação de Preços**

O cálculo dos custos tem o papel para poder reflectir sobre os preços e as taxas dos serviços.

### **Medidas de Desempenho**

As medidas e padrões de desempenho podem ou não apresentar um carácter financeiro. Os esforços de um serviço podem ser avaliados em termos de esforço, ou seja o custo dos recursos consumidos.

### **Avaliação de Programas**

Definidos os objectivos é necessário determinar as actividades e os custos para os alcançar. Os programas podem ter ajudas e subvenções de organismos nacionais e supranacionais e a informação em termos de custos constitui um requisito essencial na concessão dos benefícios.

### **Apoiar o Processo de Tomada de Decisão**

“Uma grande parte das decisões de gestão consiste em recolher a melhor de entre as várias alternativas possíveis. Para escolher a melhor alternativa entre as possíveis é necessário dispor de informação sobre cada uma delas e tratá-la de forma adequada. (Mortal, 2007, p.414)

Actualmente um dos actuais desafios que se coloca à “contabilidade pública tem a ver com a capacidade de por em prática sistemas que permitam planear e controlar as condições internas de exploração, determinar custos, medir a eficiência da gestão e facilitar a racionalização do processo de decisão” (Mortal, 2007, p.416). Esta contabilidade de gestão é necessária e era importante que funcionasse em pleno em todo o sector público, para que assim fosse possível quantificar os recursos aplicados e conhecer o custo dos serviços públicos prestados. Contudo “Na administração pública o custo de um serviço, ou de uma actividade não será sempre difícil de obter, mas há que reconhecer que, na maioria dos casos, os proveitos são difíceis de quantificar.” (Mortal, 2007, p.416).

“As organizações públicas necessitam de desenvolver ferramentas para melhorar o controle de eficácia e eficiência, dispor de informação de custos de actividade e subactividade e melhorar a atribuição dos recursos públicos” (Mortal, 2007, p.417).

A contabilidade de custos é importante para qualquer organização sendo uma ferramenta imprescindível para a gestão.

## II PARTE - TRABALHO DE CAMPO

### CAPITULO 4 - METODOLOGIA

#### 4.1 MÉTODOS, TÉCNICAS E MEIOS UTILIZADOS

A permanência na unidade em estudo foi uma mais-valia para a realização deste trabalho. A observação directa visa descrever os componentes de uma dada situação a fim de extrair tipologias e padrões de comportamento. Através da observação directa foi possível visualizar a realidade da unidade bem como perceber o seu funcionamento. Durante a permanência na unidade houve oportunidade para dialogar com diversos militares e civis o que contribuiu para perceber melhor alguns aspectos relacionados com a unidade e esclarecer algumas dúvidas que iam surgindo. As entrevistas e questionários permitem colher informações junto dos participantes relativos aos factos, às ideias, aos comportamentos, às preferências, aos sentimentos, às expectativas e às atitudes. A entrevista e o questionário apoiam-se nos testemunhos dos sujeitos, não tendo geralmente o investigador acesso senão ao material que o participante consente fornecer-lhe (Fortin, 1996). A entrevista é um modo particular de comunicação verbal, que se estabelece entre o investigador e os participantes com o objectivo de, neste caso, colher dados relativos às questões de investigação formuladas. Assim foram realizadas entrevistas exploratórias que permitiram fazer uma abordagem ao tema do trabalho, sendo assim possível ficar sensibilizado a esta questão. Foram também realizadas entrevistas de aprofundamento para obter informação mais concisa e aprofundar mais o tema. As entrevistas constituíram uma importante ferramenta de trabalho pois foi possível recolher muita informação sobre o tema do trabalho.

Por fim foram realizados inquéritos também para verificar as hipóteses, onde o seu tratamento foi realizado através do programa informático Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) versão 15.0 e através do Excel especialmente para mudar a imagem dos gráficos obtidos.

#### 4.2 UNIVERSO E AMOSTRA

Por universo de análise entende-se o conjunto de indivíduos que partilham características comuns, definidas por um agregado de critérios. A amostra é um subconjunto dessa população constituída pelo conjunto de elementos que satisfazem os critérios de selecção (Fortin, 1996). Neste caso específico o universo de análise resume-se aos militares

e civis que trabalham na subsecção financeira, os militares que trabalhem na secção logística, ao Comandante (CMDT) e 2 CMDT da unidade bem como a opinião de oficiais com funções de chefia. Trata-se de um universo pequeno, e devido ao número reduzido de pessoas que constituem este universo de análise, considerarei a amostra igual ao universo de análise, pois foram abordadas todas as pessoas enquadradas com o tema, tornando-se desnecessário reduzir ainda mais o já curto lote de pessoas que fazem parte do universo de amostragem. Será assim importante obter o máximo de conhecimento de todas estas pessoas. No gráfico 4.1 pode-se ver a distribuição da população estudada por posto.

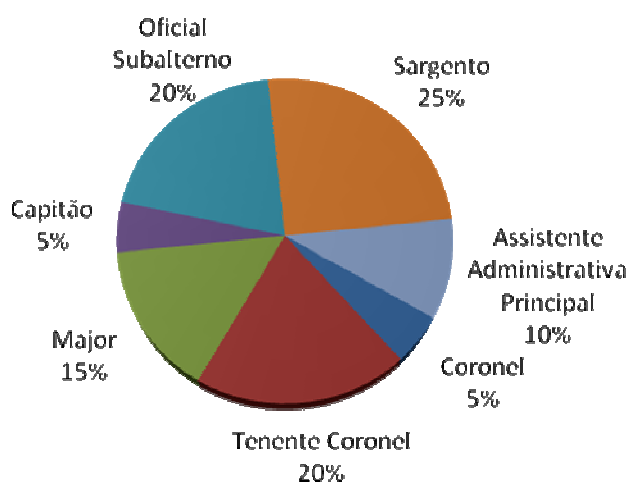


Figura 4.1 - Distribuição da população por posto

### 4.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO E OBJECTO DE ESTUDO

Com este trabalho pretendeu-se saber se é possível Optimizar os custos do CTOE. Visto ser uma organização sem fins lucrativos e não ser conveniente aumentar as receitas da unidade, o estudo incidiu na tentativa de tentar reduzir os custos existentes no CTOE. Visto ser uma unidade com características muito específicas e com uma missão diferente de todas as outras unidades do Exército Português, para não colocar em causa o cumprimento da missão do CTOE, nomeadamente o nível de treino Operacional, o estudo e a tentativa de redução de custos não incidiu tanto na vertente operacional e da formação. Está área foi estudada mas nem sequer colocada em causa a tentativa de reduzir os custos em formação ou em exercícios, pois este facto certamente colocava em causa o cumprimento da missão, as oportunidades e a operacionalidade que tanto distingue esta Unidade. Assim foram estudados os custos de uma forma geral mas foi dado mais ênfase aos custos com encargos de instalações, bem como custos que se evidenciam pelo facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade de Lamego.

## 4.4 ENQUADRAMENTO E CARACTERIZAÇÃO DO CTOE

O Centro de Tropas de Operações Especiais tem por missão formar militares na área das Operações Não Convencionais e aprontar as Forças de Operações Especiais (FOE). É uma Unidade Operacional que tem possibilidade de ministrar estágios, cursos de formação e de actualização na área das Operações Não Convencionais, participar em projectos no âmbito de cooperação técnico-militar, participar em estudos técnicos no que respeita à organização, doutrina, material e emprego da Forças de Operações Especiais, colaborar em acções no âmbito das outras missões de interesse público, conforme lhe for determinado.



**Figura 4.2 -**  
**Brasão do CTOE**

Herdeiro das tradições históricas do Regimento de Infantaria N.º9 (1839) foi criado a 16 de Abril de 1960 para garantir a formação de unidades vocacionadas para a Contra-Guerrilha, operações psicológicas e montanhismo. Em 9 de Agosto de 1975, o CIOE foi transformado em Escola de Formação de Sargentos, ficando com a missão de ministrar a primeira parte dos cursos de formação de Sargentos. Em 1 de Fevereiro de 1981, por despacho do General Chefe do Estado-Maior do Exército, voltou esta Unidade à sua anterior designação de CIOE, recebendo nova missão, similar à estabelecida anteriormente. Contudo, é o Despacho n.º 37/88 de 26 de Abril do Chefe do Estado-maior do Exército<sup>3</sup>, que melhor a concretiza, estabelecendo definitivamente conceitos e definindo com exactidão as missões da Unidade.

Em 01 de Julho de 2006, em virtude do processo de transformação do Exército que se encontra materializado no Decreto-lei N.º 61/2006, de 21 de Março e por despacho N.º 12 555/2006 de 24 de Maio de 2006, do Ministro da Defesa Nacional, o Centro de Instrução de Operações Especiais passou a designar-se por Centro de Tropas de Operações Especiais (CTOE) e a integrar a Brigada de Reacção Rápida (BrigRR) de quem depende<sup>4</sup>.

Actualmente o CTOE<sup>5</sup> tem 5 aquartelamentos dispersos pela cidade de Lamego<sup>6</sup>. Três quartéis e duas messes. Quartel de Santa Cruz com 8036,50m<sup>2</sup><sup>7</sup>, da Cruz Alta com

<sup>3</sup> General Mário Firmino Miguel

<sup>4</sup> [http://www.exercito.pt/portal/exercito/\\_specific/public/allbrowsers/asp/projuhistory.asp?stage=1](http://www.exercito.pt/portal/exercito/_specific/public/allbrowsers/asp/projuhistory.asp?stage=1)

<sup>5</sup> Ver anexo E – Organigrama CTOE

<sup>6</sup> Ver apêndice A – Localização e dispersão dos aquartelamentos.

<sup>7</sup> Dados obtidos no Anuário

5719m<sup>2</sup>, de Penude com 4096m<sup>2</sup> a Messe de Oficiais com 3320m<sup>2</sup> e a Messe Sargentos com 2756m<sup>2</sup>.

## **4.5 SITUAÇÃO ACTUAL REFERENTE A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO CTOE**

Como está estipulado no POCP a implementação de um sistema de contabilidade analítica, esta ainda não está em vigor no CTOE á semelhança das outras unidades militares. Utilizando o Sistema Integrado de Gestão (SIG), que é o sistema operativo utilizado pelo Exército só tem em produtivo o módulo orçamental (EAPS), o módulo financeiro (FI) e o bloco de planeamento (SEM BW). Deste modo têm em funcionamento um sistema de contabilidade geral ainda não possuindo um sistema de contabilidade analítica, não funcionando com o módulo Controlling (CO). Desta forma o CTOE possui apenas um centro de custo de acordo com o seu Plano de Actividades (PA).

Para a implementação de um sistema de Contabilidade Analítica e de acordo com o Sistema de Custeio por Secções Homogéneas como foi referenciado na revisão da literatura há vários passos a seguir, nomeadamente separação dos custos em itens, divisão da empresa em centros de custo, identificação dos custos com os centros e redistribuir os custos dos centros. No CTOE visto existir um controlo interno feito essencialmente no programa Excel pode-se obter informações mais detalhadas, sendo possível fazer a divisão de alguns custos, nomeadamente criar cinco centros de custo, sendo eles os três quartéis e duas messes. Nesta perspectiva pode-se visualizar e diferenciar os custos ocorridos nos diversos locais.

## **4.6 CUSTOS DO CTOE**

De acordo com a revisão de literatura e atendendo ao grau de variabilidade dos custos estes são na sua maioria custos fixos atendendo que no ano de 2008, 58% dos custos da unidade foram em encargos com instalações. São essencialmente despesas em água, electricidade e gás que basicamente não são alteráveis independentemente do nível de actividade da unidade. Conforme mostra na Figura 4.3 pode-se visualizar nas várias subunidades os consumos de água, electricidade e gás.

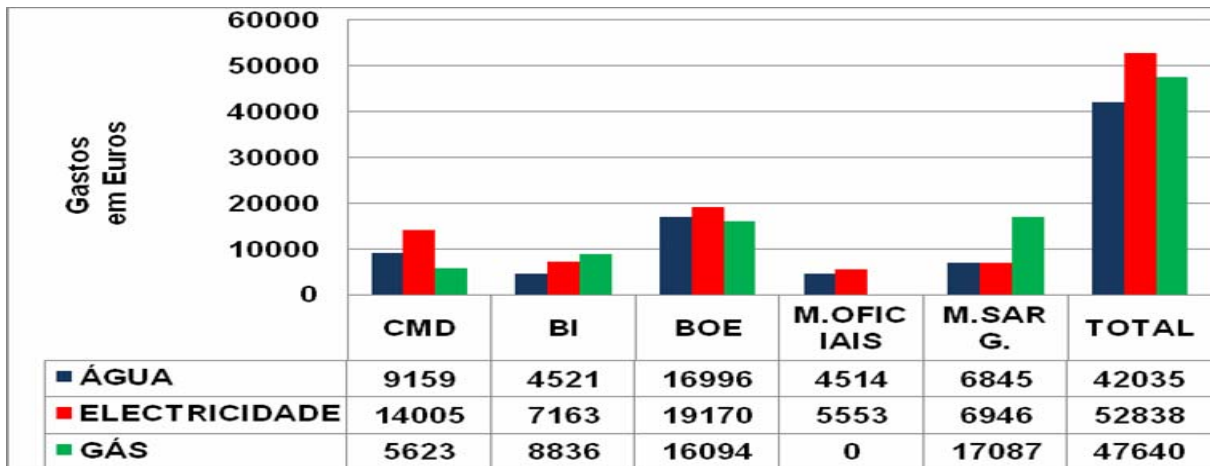


Figura - 4.3: Consumo de água, electricidade e gás.

# CAPITULO 5 - APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

## 5.1 INTRODUÇÃO

Para testar as hipóteses formuladas anteriormente lançou-se um inquérito<sup>8</sup> e realizaram-se entrevistas<sup>9</sup> aos principais intervenientes no tema. Visto termos um universo um pouco reduzido essencialmente quando falamos em pessoas capazes de opinar e dar o seu contributo válido para a realização de um trabalho cuja temática trata uma área no âmbito dos custos, nomeadamente a sua optimização, aproveitou-se ao máximo os recursos existentes para conseguir o maior número possível de informação credível.

Os dados obtidos<sup>10</sup> nos inquéritos realizados foram trabalhados com o programa SPSS versão 15.0. Os gráficos foram também trabalhados com o programa Excel para uma melhor imagem e interpretação do trabalho. As entrevistas foram realizadas onde posteriormente houve uma análise e interpretação das mesmas.

## 5.2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO INQUÉRITO

Após a recolha dos inquéritos serão apresentados os resultados das respostas obtidas nas diversas questões.

**Questão 1** – Concorda com a abertura de um novo quartel em Lamego que englobasse as várias subunidades dispersas pela cidade de Lamego.

A população inquerida tem praticamente toda a mesma opinião em relação á Questão 1, visto o desvio padrão<sup>11</sup> apresentar um valor próximo de zero, 0,49. Pode-se concluir que os inqueridos concordam com a abertura de um

quartel novo na cidade de Lamego pois a resposta mais repetida foi 5, ou seja concordo muitíssimo ou totalmente como se pode ver na Figura 5.1 e no Quadro 5.1.

**Quadro 5.1 – Quadro de resultados à questão 1.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,65 |
| <b>Mediana</b>       | 5,00 |
| <b>Moda</b>          | 5,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,49 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 1 do SPSS.

<sup>8</sup> Ver apêndice B - Inquéritos realizados

<sup>9</sup> Ver apêndice C - Entrevistas respondidas

<sup>10</sup> Ver apêndice D - Output do SPSS

<sup>11</sup> Desvio Padrão - É sempre não negativo e é tanto maior quanto mais variabilidade houver entre os dados (se não houver variabilidade o desvio padrão é zero).

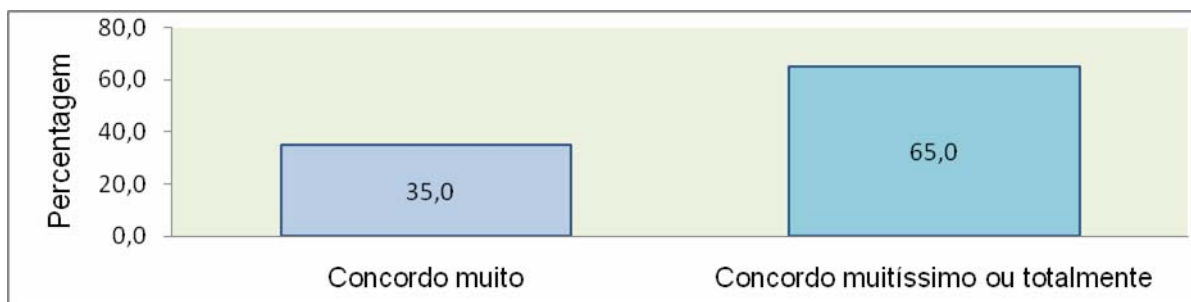


Figura 5.1 – Percentagem de respostas à questão 1.

**Questão 2** – Concorda que a existência de um só quartel em Lamego trazia vantagens.

Nesta questão a dispersão das respostas também foi reduzida, pois o desvio padrão apresentou um valor baixo de 0,55 como se pode ver no Quadro 5.2. Nesta questão a mediana<sup>12</sup>, assim como a moda<sup>13</sup>, tem valor 5 ou seja concordo muitíssimo ou totalmente. A média<sup>14</sup> apresentou um valor de 4,75 que dá para perceber que a população estudada considera vantajoso a abertura de um novo quartel. Como se pode visualizar na Figura 5.2.

Quadro 5.2 – Quadro de resultados à questão 2.

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,75 |
| <b>Mediana</b>       | 5,00 |
| <b>Moda</b>          | 5,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,55 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 2 do SPSS.

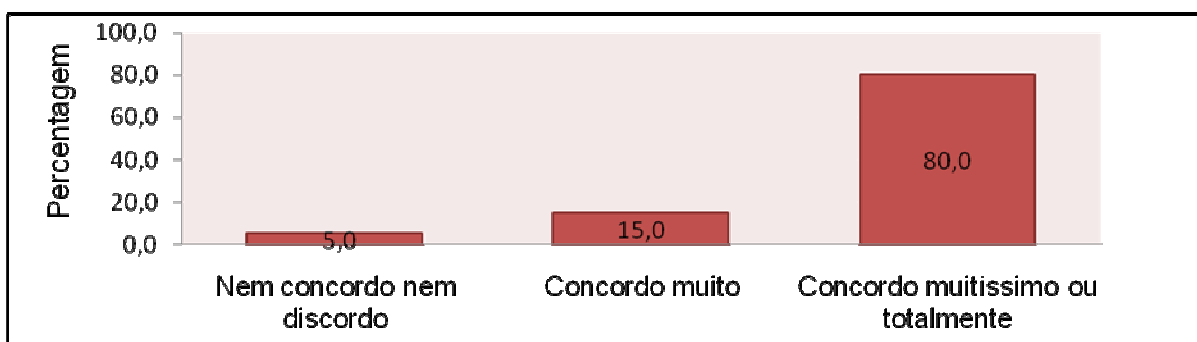


Figura 5.2 – Percentagem de respostas à questão 2.

**Questão 3** – Concorda que nos períodos mais rigorosos de Inverno gostaria de ter aquecimento a funcionar nas casernas.

Nesta questão o desvio padrão também não foi muito acentuado apresentando um valor de 0,67 o que significa que as respostas obtidas não divergiram muito. A população

<sup>12</sup> Mediana - Medida do centro da distribuição dos dados (valor que divide a amostra ao meio – metade dos dados são menores ou iguais à mediana e os restantes maiores ou iguais à mediana).

<sup>13</sup> Moda - Valor que surge com mais frequência num conjunto de dados

<sup>14</sup> Média – é a medida de localização do centro da amostra (somar todos os elementos e dividir pelo nº desses elementos)

concorda que deveriam ter aquecimento a funcionar durante o período de inverno visto a instalação do aquecimento estar construída e pronta e ser utilizada. Ver figura 5.3.

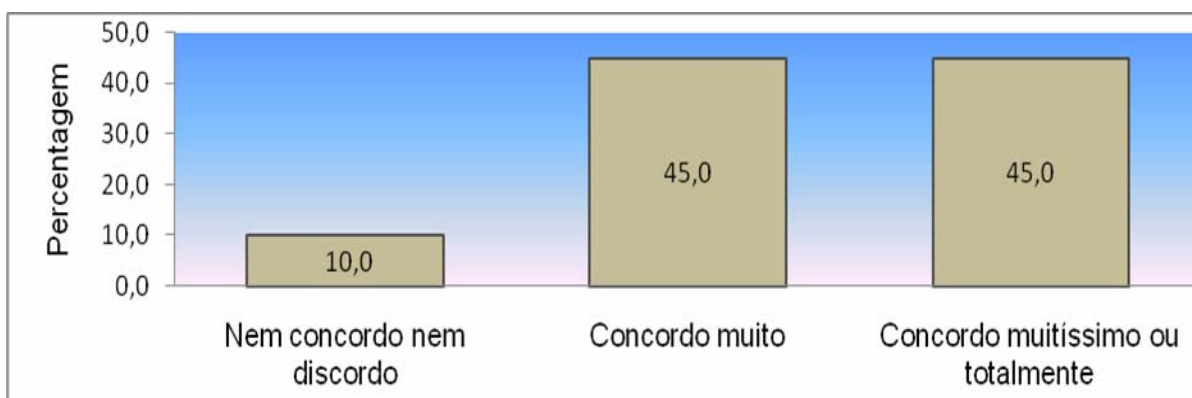


Figura 5.3 – Percentagem de respostas à questão3.

**Questão 4** – Concorda que os preços dos produtos vendidos no bar são baratos ou estão na média sendo assim acessíveis.

Nesta questão as respostas obtidas foram um pouco mais diversas apresentando um desvio padrão de 1,15 como ilustra o Quadro 5.3. A moda apresenta um valor de 4, ou seja concordo muito o que traduz que a população entrevistada está de acordo com o preço dos produtos vendidos no bar contudo há quem considere que os preços destes produtos estão elevados como se pode ver na Figura 5.4.

Quadro 5.3 – Quadro de resultados à questão 4.

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 3,55 |
| <b>Mediana</b>       | 4,00 |
| <b>Moda</b>          | 4,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 1,15 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 4 do SPSS.

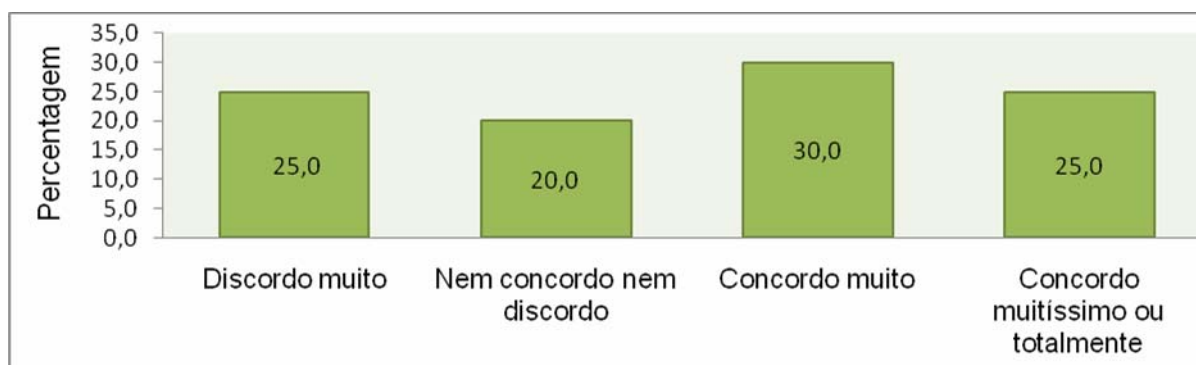


Figura 5.4 – Percentagem de respostas à questão 4.

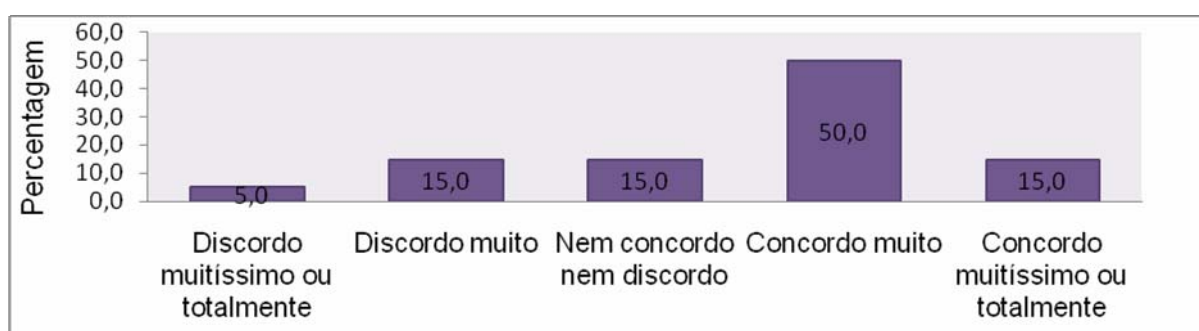
**Questão 5** – Concorda que é possível os militares gastarem menos água.

Nesta questão as respostas obtidas foram diversas como se pode ver na Figura 5.5 apresentando um desvio padrão de 1,10. A média apresenta um valor de 3,55 como mostra o Quadro 5.4, havendo pessoas a considerar que é possível os militares gastarem menos água contudo 5% da população estudada respondeu que não era possível de maneira alguma os militares gastarem menos água.

**Quadro 5.4 – Quadro de resultados à questão 5.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 3,55 |
| <b>Mediana</b>       | 4,00 |
| <b>Moda</b>          | 4,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 1,10 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 5 do SPSS.



**Figura 5.5 – Percentagem de respostas à questão 5.**

**Questão 6** – Concorda com a possibilidade de abrir um poço para retirar água com objectivo de reduzir os custos.

Nesta questão as respostas obtidas também foram diversas apresentando um desvio padrão de 1,13 como mostra o Quadro 5.5. A média apresenta um valor de 3,7 e a moda de 4, que quer dizer que a população inquerida concorda com a possibilidade de abrir um poço de água para reduzir os gastos com a mesma como se pode visualizar na Figura 5.6. Esta questão é uma justificação possível e uma resposta á questão anterior, como se pode reduzir os gastos em água.

**Quadro 5.5 - Quadro de resultados á questão 6.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 3,7  |
| <b>Mediana</b>       | 4,00 |
| <b>Moda</b>          | 4,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 1,13 |

Fonte – Quadro adaptado do output á questão 6 do SPSS.

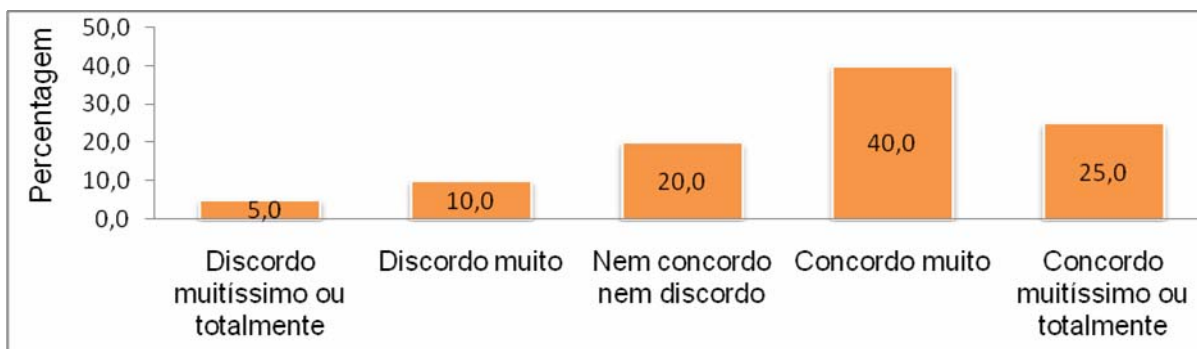


Figura 5.6 – Percentagem de respostas à questão 6.

**Questão 7** – Concorda que é possível os militares gastarem menos electricidade.

Nesta questão houve uma divergência de respostas apresentando um desvio padrão de 1,10 como se pode visualizar no Quadro 5.6. A média apresenta um valor de 3,55 estando entre o nem concordo nem discordo e o concordo muito. Como se pode ver na Figura 5.7 a resposta mais repetida foi concordo muito.

Segundo as respostas obtidas, tentou-se juntos dos inqueridos aprofundar esta questão o que se chegou á conclusão que há pessoas que discordam ser possível gastar menos electricidade e outras que concordam ser possível gastar menos electricidade caso as várias subunidades estivessem englobadas numa só.

Quadro 5.6 – Quadro de resultados á questão 7.

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 3,55 |
| <b>Mediana</b>       | 4,00 |
| <b>Moda</b>          | 4,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 1,10 |

Fonte – Quadro adaptado do output á questão 7 do SPSS.

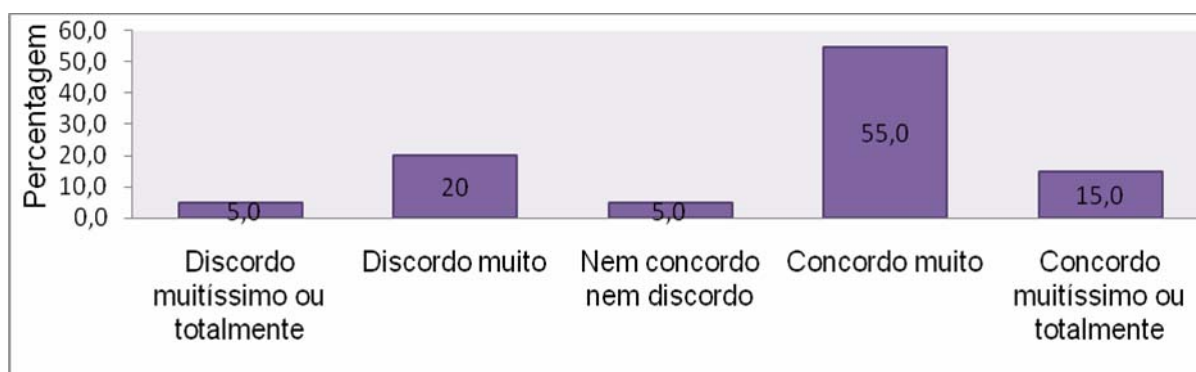


Figura 5.7 – Percentagem de respostas à questão 7.

**Questão 8** – Concorda que é possível os militares gastarem menos gás tendo em consideração também o bem-estar dos militares.

Nesta questão as respostas obtidas foram diversas apresentando um desvio padrão com o valor mais elevado, com o valor de 1,31 como se pode ver no Quadro 5.7. A moda apresenta um valor de 4, ou seja concordo muito o que traduz que a população entrevistada está de acordo que é possível gastar menos gás, havendo 15% da população, como se pode ver na Figura 5.8 a referir que discorda muitíssimo ou totalmente que seja possível gastar menos gás. Este desvio padrão deve-se pelo facto das pessoas considerarem que era possível gastar menos gás se houvessem algumas alterações nomeadamente redução do número de cozinhas.

**Quadro 5.7 – Quadro de resultados à questão 8.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 3,15 |
| <b>Mediana</b>       | 4,00 |
| <b>Moda</b>          | 4,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 1,31 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 8 do SPSS.



**Figura 5.8 – Percentagem de respostas à questão 8.**

**Questão 9** – Concorda que existem campanhas de sensibilização para a redução dos consumos de água e luz.

Nesta questão o desvio padrão foi de 0,79 como se pode ver no Quadro 5.8. A dispersão que houve nas respostas obtidas já foi menor. A moda apresenta um valor de 4, ou seja concordo muito o que traduz que a população entrevistada está de acordo que existem campanhas de sensibilização de consumos pela unidade, contudo pode-se apostar mais nestas campanhas pois há pessoas inqueridas que dizem não haver campanhas deste nível como ilustra a Figura 5.9.

**Quadro 5.8 – Quadro de resultados à questão 9.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,00 |
| <b>Mediana</b>       | 4,00 |
| <b>Moda</b>          | 4,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,79 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 9 do SPSS.

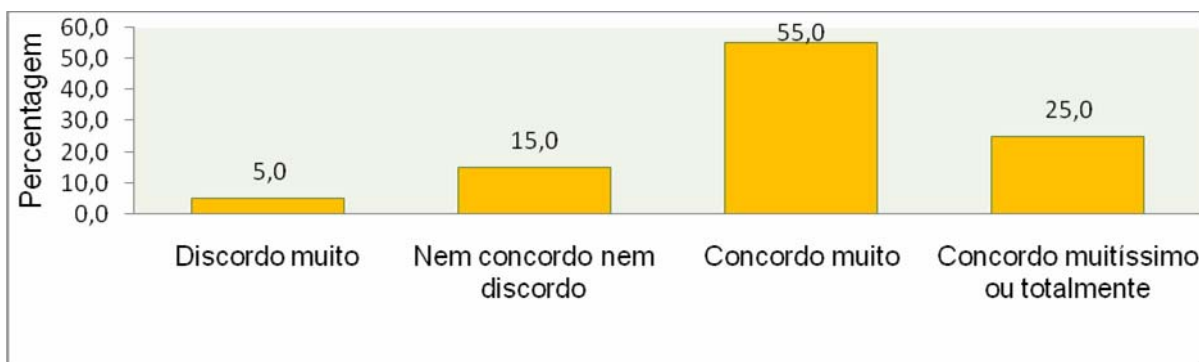


Figura 5.9 – Percentagem de respostas à questão 9.

**Questão 10** – Concorda que estas campanhas de sensibilização são importantes para a redução dos consumos de água e luz.

Nesta questão as respostas obtidas foram de todo idênticas. O desvio padrão apresentou assim um valor de 0,50 como menciona o Quadro 5.9. O valor que se repetiu mais vezes na resposta foi concordo muitíssimo ou totalmente, como regista a Figura 5.10, o que significa que as pessoas consideram estas campanhas muito importantes. Visto na resposta anterior haver pessoas que não tinham conhecimento destas campanhas devia-se investir um pouco mais nestas campanhas de sensibilização numa tentativa de tentar reduzir um pouco mais os consumos de água e luz.

Quadro 5.9 – Quadro de resultados à questão 10.

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,60 |
| <b>Mediana</b>       | 5,00 |
| <b>Moda</b>          | 5,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,50 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 10 do SPSS.



Figura 5.10 – Percentagem de respostas à questão 10.

**Questão 11** – Concorda que as receitas produzidas pela unidade (DCCR) devem ser utilizadas preferencialmente na melhoria das condições de vida dos militares.

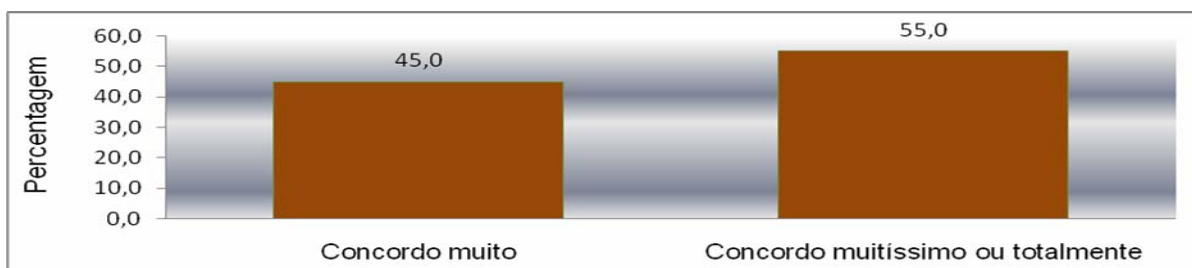
Nesta questão as respostas obtidas foram similares apresentando um desvio padrão de 0,51 como regista o Quadro 5.10.

A moda apresenta um valor de 5 o que traduz que a população entrevistada está de acordo que as DCCR's deveriam ser utilizadas para a melhoria da qualidade de vida dos militares nomeadamente nas condições de moral e bem-estar, conforme mostra a Figura 5.11.

**Quadro 5.10 – Quadro de resultados à questão 11.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,55 |
| <b>Mediana</b>       | 5,00 |
| <b>Moda</b>          | 5,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,51 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 11 do SPSS.



**Figura 5.11 – Percentagem de respostas à questão 11.**

**Questão 12 – Concorda que estas receitas (DCCR) estão a ser utilizadas para esse fim.**

Nesta questão as respostas obtidas apresentam um desvio padrão de 0,83 de acordo com o Quadro 5.11. Muitos dos inqueridos nem concordam nem discordam porém 30% da população, como regista a Figura 5.12, não concorda que as DCCR's estão a ser utilizadas na melhoria das condições de moral e bem-estar dos militares. Face á questão anterior, os militares e civis que responderam ao inquérito consideram que as DCCR's deveriam ser empenhadas na melhoria das condições de vida dos militares o que segundo os inqueridos não está acontecer na sua plenitude.

**Quadro 5.11 – Quadro de resultados à questão 12.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 2,95 |
| <b>Mediana</b>       | 3,00 |
| <b>Moda</b>          | 3,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,83 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 12 do SPSS.

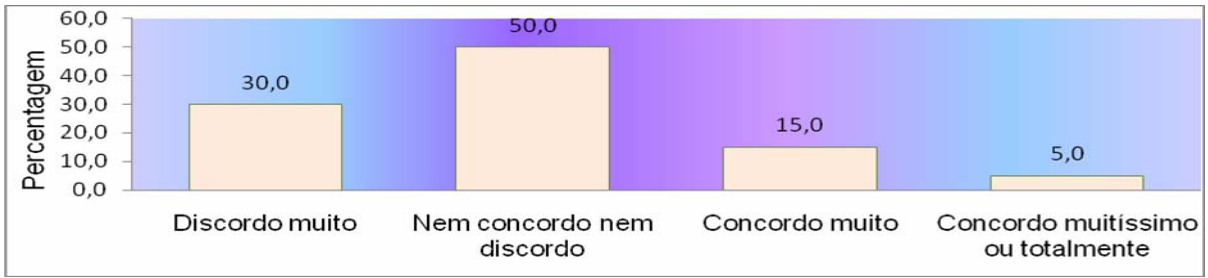


Figura 5.12 – Percentagem de respostas à questão 12.

**Questão 13** – Concorda que devem ser instalados mecanismos para utilização de energias renováveis na unidade para reduzir os custos.

Nesta questão as respostas apresentaram um desvio padrão de 0,92 como regista o Quadro 5.12. As respostas obtidas foram idênticas. Como se pode visualizar pela interpretação da tabela e da Figura 5.13 a resposta mais repetida foi concordo muitíssimo ou totalmente com a aplicação de energias renováveis na unidade na perspectiva de reduzir os custos.

Quadro 5.12 – Quadro de resultados à questão 13.

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,30 |
| <b>Mediana</b>       | 5,00 |
| <b>Moda</b>          | 5,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,92 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 13 do SPSS.

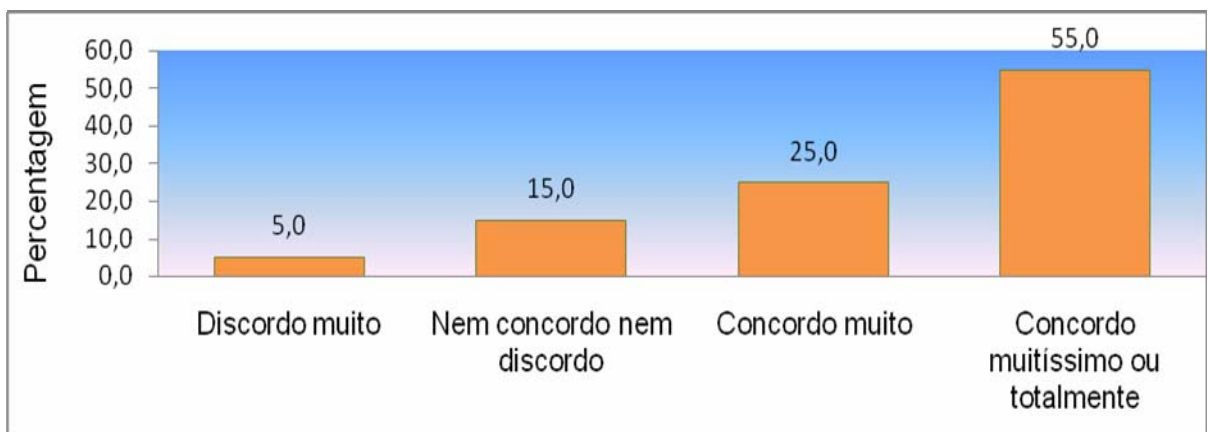


Figura 5.13 – Percentagem de respostas à questão 13.

**Questão 14** – Concorda que as deslocações administrativas e logísticas por parte dos militares podiam ser efectuadas em viaturas administrativas em vez de viaturas táticas reduzindo desta forma os custos.

Nesta questão o desvio padrão apresentou apenas um valor de 0,57 como regista o Quadro 5.13. A moda apresenta um valor de 5. Os inqueridos concordam plenamente que as deslocações administrativas e logísticas deveriam ser efectuadas em viaturas administrativas, em vez de viaturas tácticas como mostra a Figura 5.14. Desta forma há possibilidade de reduzir um pouco os custos, visto as viaturas administrativas como é o caso dos autocarros, conseguirem transportar muitas mais pessoas de uma só vez do que as viaturas tácticas.

**Quadro 5.13 – Quadro de resultados à questão 14.**

|                      |      |
|----------------------|------|
| <b>Média</b>         | 4,70 |
| <b>Mediana</b>       | 5,00 |
| <b>Moda</b>          | 5,00 |
| <b>Desvio padrão</b> | 0,57 |

Fonte – Quadro adaptado do output à questão 14 do SPSS



**Figura 5.14 – Percentagem de respostas à questão 14.**

### 5.3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DA ENTREVISTA

Após a realização da entrevista formal ou estruturada aos principais intervenientes no tema apresentam-se os resultados das respostas obtidas.

**Pergunta 1** - Considera que o orçamento do CTOE (OMDN+DCCR) é suficiente para o cumprimento da missão da Unidade e garantir a operacionalidade bem como a satisfação dos militares.

As respostas obtidas não divergiram muito. Segundo os entrevistados o Orçamento do CTOE é claramente reduzido, porém fazem e referenciam orçamento OMDN que deveria ser o orçamento atribuído à unidade para cumprir o PA e as DCCR's que deveriam ser empregues na melhoria da qualidade de vida dos militares e que segundo os entrevistados não está a ser empregue neste sentido, mas sim para corrigir algumas lacunas do OMDN, sendo assim o orçamento OMDN, que é o orçamento atribuído à unidade, na opinião de todos entrevistados é muito reduzido.

**Pergunta 2** - Considera que o facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade se reflecte num maior número de custos.

Com as respostas obtidas pode-se concluir que numa perspectiva financeira o facto de ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade constitui um maior número de custos, havendo mesmo quem refira que com a dispersão o maior número de custos é irreversível.

**Pergunta 3** - Considera vantajoso haver uma só unidade que englobasse os três quartéis e as duas messes.

Segundo as respostas às entrevistas pode-se concluir que numa vertente financeira a concentração num só quartel permitiria uma poupança substancial traduzida na redução de contadores, gastos com pessoal, redução das cinco cozinhas, redução dos movimentos logísticos entre os cinco aquartelamentos. Contudo tem de se ter em consideração a parte operacional do CTOE. As especificidades desta Unidade implicam que mesmo com a construção de um quartel novo teria de se manter a instrução minimamente separada do encargo operacional, para se manter a personalidade por assim dizer destas duas vertentes.

**Pergunta 4** - Se o orçamento da unidade aumentasse onde considera que seria útil o uso dessas verbas.

Esta pergunta foi realizada para perceber eventuais necessidades do CTOE, onde se pode visualizar que se o orçamento aumentasse o emprego destas verbas era pertinente. As necessidades apontadas pelos entrevistados são essencialmente melhoria das instalações nomeadamente casernas e no refeitório. Segundo o Comandante da unidade se o orçamento atribuído á unidade aumentasse seria para libertar totalmente as DCCR`s<sup>15</sup> para que estas fossem empenhadas na melhoria de condições de trabalho de todo o pessoal.

**Pergunta 5** - Se o orçamento da unidade tivesse de ser reduzido na sua opinião quais os custos que reduzia ou cortava.

Segundo a opinião de todos os entrevistados era muito difícil reduzir mais os custos visto o esforço que tem havido por parte de todos os comandantes que têm passado no CTOE neste âmbito. Segundo os entrevistados no CTOE há uma grande política de contenção de custos, porém se o orçamento tivesse mesmo de ser reduzido há quem refira que se teriam de reduzir os treinos e os exercícios bem como reduzir as cerimónias. Contudo seriam medidas que iriam prejudicar em larga escala o CTOE por um lado o cumprimento da sua missão pois poderia colocar em causa o nível operacional dos seus

---

<sup>15</sup> Ver anexo F - Empenhamento das DCCR,s no ano 2008

militares bem como a sua imagem e perder aquilo que tão inerente é ao Exército que são as cerimónias militares.

**Pergunta 6** - Considera que há custos na unidade que podem ser reduzidos.

As respostas obtidas foram idênticas. Todos os entrevistados responderam que era difícil reduzir os custos, claro não prejudicando o normal funcionamento da unidade bem como a sua missão, assim como garantir o nível mínimo de satisfação de condições de moral e bem-estar de todo o pessoal.

**Pergunta 7** - Considera que o facto de o CTOE ter cinco cozinhas e cinco bares a funcionar se traduz numa maior despesa para a unidade.

As respostas obtidas nesta pergunta diversificaram um pouco mais. A maior parte dos entrevistados concorda que a existência de cinco cozinhas traduz obrigatoriamente um maior número de custos. Principalmente pelo empenho de pessoal bem como pelo aumento do número de deslocações devido essencialmente há distribuição dos géneros. Contudo há quem refira e tendo em consideração a actual estrutura e a dispersão dos aquartelamentos as cinco cozinhas são as essenciais para se conseguir servir uma refeição digna aos militares. Referindo assim que a redução de custos na redução do numero de cozinhas não compensaria tendo em consideração a diminuição da qualidade da comida.

**Pergunta 8** - Sendo que a totalidade dos encargos com as instalações correspondem a 58% do total do orçamento da unidade (OMDN+DCCR) e têm um valor mais elevado que o Orçamento atribuído à Unidade sem as receitas da própria Unidade, considera que estes custos são excessivos ou que podem ser reduzidos?

A resposta a esta pergunta foi uníssona. Os entrevistados não consideram que o valor gasto em encargos de instalações seja supérfluo, pois reforçam mais uma vez a ideia que á uma politica de contenção de custos ao máximo referindo assim que o orçamento atribuído é que é reduzido.

## **5.4 DISCUSSÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

Após a exposição e análise dos resultados algumas respostas obtidas vêm confirmar ou negar as hipóteses e objectivos estabelecidos no inicio do trabalho.

No que diz respeito á **redução dos custos do CTOE** tendo em consideração a sua estrutura actual é difícil reduzir os custos pelo menos de uma forma relevante. Nota-se que há um esforço na tentativa de reduzir ao máximo os custos da unidade, porém e devido às

peculiaridades desta unidade militar e á necessidade de treino operacional<sup>16</sup> que exige uma tropa deste nível há custos que não se podem reduzir, sob risco de o produto final obtido não estar de acordo com o que se esperava obter podendo por mesmo em causa o cumprimento da missão do CTOE. De acordo com a revisão da literatura os gastos em exercícios são custos necessários e que não se podem colocar em causa. Contudo há pequenas despesas que podem ser reduzidas como se pode retirar da análise dos inquéritos, as deslocações tácticas e logísticas deveriam ser efectuadas com viaturas administrativas em vez de viaturas tácticas reduzindo desta forma os custos pois uma viatura deste nível como um autocarro com os mesmos custos conseguiria transportar muitas mais pessoas. Assim julgo ser esta situação uma preocupação mesmo ao nível do Exército.

No que diz respeito aos encargos das instalações segundo os dados obtidos há quem considere que é possível reduzir um pouco em água e luz se forem efectuadas mais campanhas de sensibilização destes consumos bem como a abertura de um poço na tentativa de reduzir os custos em água. Contudo de uma forma geral é difícil reduzir os custos da unidade tendo em consideração a sua estrutura actual. Tendo em vista os preços dos produtos vendidos nos bares<sup>17</sup>, e as respostas obtidas nos inquéritos não é possível um aumento destes preços, numa tentativa de aumentar as receitas da unidade, pois visto a unidade não ter fins lucrativos e haver pessoas que consideram que os preços dos produtos vendidos no bar não são baixos. Assim e visto a maior parte das receitas virem dos bares e messes torna-se difícil aumentá-las pelo facto de os preços já estarem na média em relação às outras unidades, haver valores já predefinidos superiormente como é o caso do preço das refeições<sup>18</sup> servidas nas messes bem como o tecto que colocam às DCCR's, não sendo possível utilizar mais do que um certo montante de dinheiro derivado das DCCR's por ano.

Em relação á hipótese de os cinco aquartelamentos constituírem um maior número de custos pode-se confirmar esta situação verdadeira pelo facto de existirem mais deslocações, mais gastos com o pessoal, mais gastos em encargos com as instalações, mais cozinhas a funcionar que repercute um maior número de custos tanto pelo facto de ser necessário mais pessoal, como ser necessário mais equipamento pois é preciso ter material para cozinhar em todas as cozinhas, devido a existirem mais deslocações pelo facto de ser necessário fazer a distribuição dos elementos pelas cinco cozinhas. O facto de existirem 5 cozinhas também não traduz uma optimização de espaço. Nos dias de hoje também é necessário existir uma boa optimização e rentabilização do espaço, que não é este o caso.

---

<sup>16</sup> Ver Anexo G– Actividade Operacional do CTOE

<sup>17</sup> Ver anexo H – Preçário dos bares

<sup>18</sup> Anexo I – Nota Circular 06/09

## CAPITULO 6 - CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 6.1 INTRODUÇÃO

Todas as organizações têm por objectivo reduzir os custos para assim poder maximizar o seu lucro. Contudo é um objectivo que não é fácil cumprir sem afectar o bom funcionamento das organizações. O CTOE é uma unidade com características muito próprias e específicas onde por vezes a redução de certos custos poderá por em causa o sucesso da Unidade, ou seja o cumprimento da sua missão. O CTOE é uma unidade que ainda não possui nenhum sistema de contabilidade analítica, contudo existe um controlo interno feito na unidade que poderia ser aproveitado para a implementação da contabilidade analítica.

O CTOE tem cinco aquartelamentos dispersos pela cidade o que em termos financeiros traduz um maior número de custos. Através das entrevistas e dos inquéritos realizados reparou-se que as pessoas concordam que a Unidade assim estruturada repercute um maior número de custos. Estas também consideravam vantajoso e concordavam com a abertura de um novo quartel em Lamego pelos seguintes factores. Entre eles a redução de gastos com pessoal, redução dos encargos em instalações, facilidade de comando, poupança de tempo e combustível em deslocações, obter instalações novas e ganhar mais espírito de corpo pelo facto da unidade estar toda junta num só local.

O CTOE é uma unidade onde mais de metade do seu orçamento é gasto em encargos com água, electricidade e gás, e onde os encargos com as instalações representam mais do que o orçamento atribuído á unidade (OMDN), Sendo por isso necessário colmatar a falha deste orçamento com as DCCR's.

### 6.2 VERIFICAÇÃO DAS HIPOTHESES

No início do trabalho foram propostos objectivos e levantadas algumas hipóteses. Em relação à hipótese **se é possível reduzir os custos do CTOE**, pode-se concluir esta hipótese parcialmente verificada. Pois segundo as entrevistas realizadas, 100% dos entrevistados referiu que não era possível reduzir mais os custos da unidade, tendo em consideração a actual estrutura do CTOE, contudo mesmo sendo difícil reduzir os custos de

uma forma significativa, segundo as respostas á Questão 5, se é possível reduzir os gastos com água a maioria dos inqueridos respondeu que sim, ou seja responderam que concordavam muito que era possível gastar menos água. O desvio padrão apresentou um valor de 1,10 que dá para perceber a diversidade das respostas. Esta resposta deve-se ao facto de as pessoas considerarem que era possível reduzir os custos de água se fosse aberto um poço de água.

Em relação à hipótese de **ser possível aumentar as receitas da unidade** considera-se não verificada. Pois é uma organização sem fins lucrativos sendo os bares e as messes a sua principal fonte de receita. Em relação às messes os preços praticados já estão estipulados superiormente e as pessoas que tomam as refeições e dormem nestas também são delineadas só podendo frequentar as messes as pessoas autorizadas, normalmente os familiares e a respectiva família. Em relação aos preços dos produtos vendidos no bar segundo a resposta obtida à Questão 4 do inquérito, pode-se concluir que há pessoas que consideram os preços altos pois 25% dos inqueridos respondeu que discordam muito que os preços estão baixos ou na média em relação às outras unidades. Houve uma dispersão nas respostas obtidas apresentando o desvio padrão um valor de 1,15. Sendo assim e visto o bar servir para satisfazer também as necessidades dos militares não é conveniente aumentar os preços dos produtos vendidos a fim de aumentar as receitas.

Em relação à hipótese de **os cinco aquartelamentos traduzirem um maior custo para a Unidade**, pode-se concluir verificada pois quase 100% dos entrevistados e inqueridos concorda com este facto. Se a actual estrutura do CTOE em termos de instrução e em certas partes do cumprimento da missão é favorável, em termos económicos repercute uma despesa acrescida, pelo facto de serem necessárias mais deslocações, não haver centralização, haver mais encargos com as instalações nomeadamente mais contadores, existir mais cozinhas em funcionamento, existir um maior custo com o pessoal o que é bem visível no caso das cozinhas. Nas entrevistas realizadas mais especificamente a Pergunta 2, que perguntava directamente se o facto de existirem cinco aquartelamentos dispersos pela cidade se traduzia num maior custo, 100% dos entrevistados respondeu que em termos financeiros constituía um maior custo para a unidade. Nos inquéritos a resposta á Questão 2 apresentou uma média de 4,75 e uma moda de 5 o que quer dizer que as pessoas inqueridas concordam que a existência de um só quartel em Lamego trazia vantagens. Nessas vantagens mencionadas pelos inqueridos todos eles responderam redução de custos.

Em relação à hipótese **não é possível otimizar mais os custos do CTOE**, pode-se concluir parcialmente verificada pois 100% dos entrevistados refere que tendo em conta a actual estrutura do CTOE não é possível reduzir os custos da unidade, devido ao facto de

o orçamento atribuído à unidade ser reduzido e já existir uma política de contenção de custos. Contudo como se referiu já anteriormente na justificação da primeira hipótese, segundo os inqueridos há gastos que podem ser reduzidos significativamente. Como é o caso da Questão 7 onde a média das respostas foi 3,55 e a moda 4 ou seja concordo muito. Os inqueridos concordam que é possível gastarem menos electricidade tendo em consideração que poderiam ser realizadas mais campanhas de sensibilização de consumos com o objectivo de reduzir os mesmos. Como se pode ver na Questão 10, que tem um desvio padrão de 0,5 e uma média de 4,6 ou seja concordam muitíssimo ou totalmente com estas campanhas para a redução dos gastos nomeadamente em água e electricidade.

### **6.3 REFLEXÕES FINAIS**

Com a conclusão deste trabalho pode-se referir que foram atingidos os objectivos delineados. As hipóteses foram individualmente verificadas bem como as questões derivadas. Pode concluir que o problema de partida foi tratado correctamente pois a realização deste trabalho permitiu verificar as hipóteses definidas no início do trabalho, bem como alcançar os objectivos propostos.

O presente trabalho permitiu chegar a conclusões que podem constituir uma mais-valia para a Unidade CTOE bem como para todo o Exército.

### **6.4 RECOMENDAÇÕES**

Com a realização deste trabalho propõe-se a criação de cinco centros de custo no CTOE, para que se consiga obter informação mais detalhada facilitando assim as decisões a adoptar. Propõe-se a abertura de um poço para fazer face aos gastos com água, bem como a possibilidade de fazer a instalação de energias renováveis no Quartel para que se consiga desta forma reduzir os gastos em electricidade que têm um grande valor e ocupa sensivelmente um terço dos gastos em encargos das instalações.

### **6.5 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO**

Na realização deste trabalho houve factores que dificultaram a realização do mesmo. Nomeadamente o tempo atribuído para a realização do trabalho ser reduzido para a realização de um trabalho deste âmbito.

O limite das 40 páginas também é um factor que condiciona a realização do trabalho, pois reduz significativamente a quantidade de informação a tratar e a colocar no trabalho.

## **6.6 INVESTIGAÇÕES FUTURAS**

Para investigações futuras propõe-se a realização de um projecto de investimento para a construção de um novo quartel na cidade de Lamego, que englobasse as várias subunidades agora existentes. Outro trabalho interessante era a implementação de energias renováveis no Exército, a aplicação de painéis solares nos quartéis e visualizar as vantagens e inconvenientes resultantes dessa situação, bem como saber o tempo de retorno do investimento.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Paulo. *O custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Tese de Mestrado em Engenharia, Universidade do Minho, Braga 2002.

BLOCHER, Edward. CHEN, kung. COKINS, Gary. LIN, Thomas. *Gestão Estratégica de Custos*. McGraw-Hill, Tradução da 3ª Edição, São Paulo 2006.

BORNIA, Antonia. *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre. Bookman 2002.

CAIADO, António. *Contabilidade Analítica e de Gestão: 4 edição* 2008.

CARVALHO, José Manuel de Matos (1999). *Sistemas de Custeio: Tradicionais versus Contemporâneos*, *Jornal da APOTEC*, Dezembro.

FORTIN, Marie-Fabienne (1996), *O processo de investigação: da concepção à realização*, Lusociência- Edições técnicas e científicas.

FRANCO, Victor. OLIVEIRA, Álvaro. Morais, Ana. OLIVEIRA. Benvinda. LOURENÇO. Isabel. MAJOR, Maria. JESUS, Maria. SERRASQUEIRO. Rogério. *Temas de Contabilidade de Gestão: Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão*, Livros Horizonte, Lisboa 2008.

HEITGER,OGAN E MATULICH (1992), *Cost Accounting*, 2ª edição, South-Western Publishing, Cincinnati Ohio.

HORGREN et al, 1994 - Horgren, Charles, Foster, George, Datar, Srikant M. (1994), *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, 8ª edição, Prentice-Hall, Nova Jersey, Estados Unidos.

HORGREN, Charles T., Sundem, Gary L., Stratton, William O. (1999), *Introduction to Management Accounting*, 11ª edição, Prentice Hall, Nova Jersey, Estados Unidos.

MACARTHUR, JOHN B. (1992), "The ABC/JIT costing continuum", *Journal of Cost Management*, vol. 5, n.º 4, pp. 61-63.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. Atlas, 9ª Edição, São Paulo 2003.

MILLER, A.J. (1992), Designing and implementing a new *Cost Management* system, *Cost Management*, Inverno.

MORTAL, A. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Editora Rei dos Livros.

SAMUELSON. P. A.; NORDHAUS, W. D. *Economia* 16 Edição. Lisboa 2003.

PEREIRA, Carlos & FRANCO, Victor. *Contabilidade Analítica*, Editora Rei dos Livros, 6.<sup>a</sup> Edição, Lisboa 2001.

SANTOS, Robert. *Modelagem de sistemas de custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. São Paulo, ano IV, n. 7, 1999.

SILVA, Fernando V. Gonçalves da (1991), *Contabilidade Industrial*, Livraria Sá da Costa Editora, 9.<sup>a</sup> edição, Lisboa.

STARK, J. (2007), *Contabilidade de Custos*. Editora Pearson.

SARMENTO, M. (2008). *Guia Prático sobre a Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses de Doutorado, Dissertações de Mestrado e Trabalhos de Investigação Aplicada*. 2.<sup>a</sup> edição: Editora Universidade Lusitana.

SWENSON, Dan. (1995). *The benefits of activity-based Cost Management to the manufacturing industry*. Journal of Management Accounting Research, vol. 7.

TSAI, W.H. (1996), *Activity Based costing model for joint products*, International Journal of Computers and Industrial Engineering, vol. 31, n.º 3-4,

TURNEY, PETER B.B. (1990). *What is the scope of activity-based costing?* Journal of Cost Management, vol. 3, nº4.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro - Aprova o POCP

Circular n 06/2009 da DFin

[http://www.exercito.pt/portal/exercito/\\_specific/public/allbrowsers/asp/projuhistory.asp?stage=1](http://www.exercito.pt/portal/exercito/_specific/public/allbrowsers/asp/projuhistory.asp?stage=1), consultado em 27 de Março de 2009 pelas 14h30m.

## APÊNDICES

## APÊNDICE A- DISPERSÃO DOS AQUARTELAMENTOS DO CTOE



Figura A1 - Infra-estruturas do CTOE

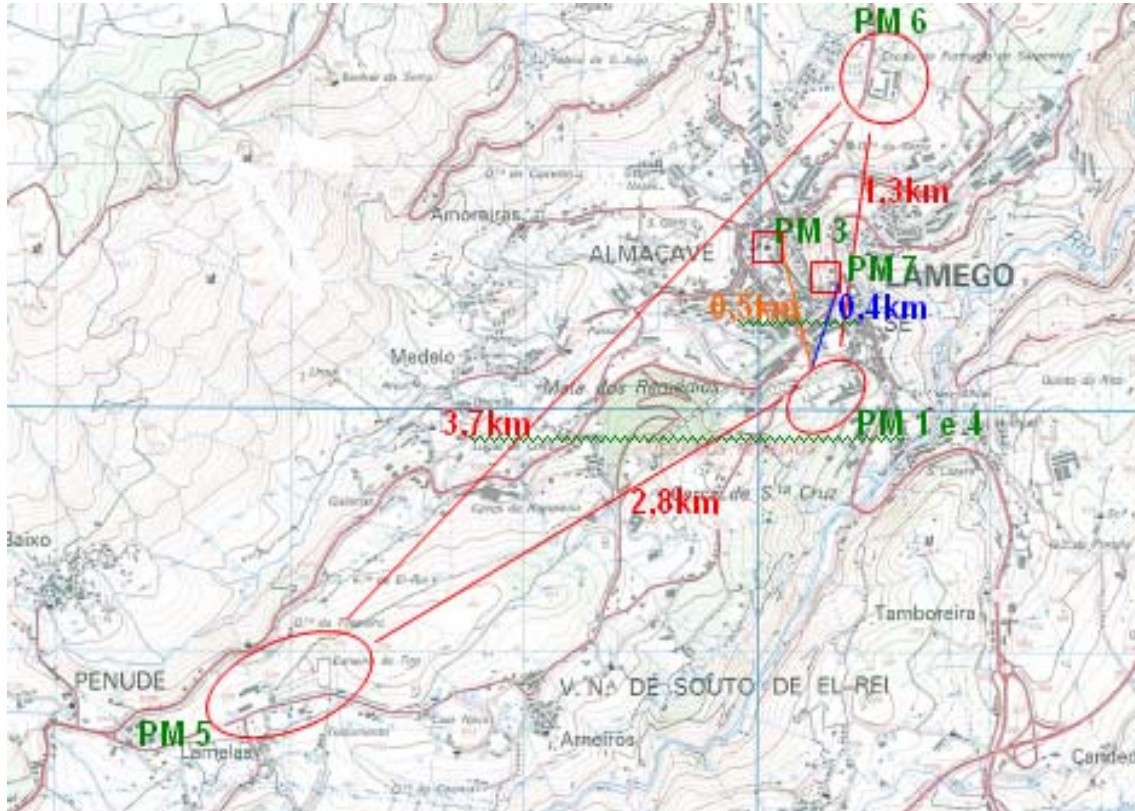


Figura A2 – Distância entra os quartelamentos

# **APÊNDICE B – INQUÉRITO**

## **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino  
Curso de Administração Militar**

# **INQUÉRITO**

**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

**OPTIMIZAÇÃO DOS CUSTOS DA UNIDADE OPERACIONAL  
CENTRO DE TROPAS DE OPERAÇÕES ESPECIAIS (CTOE)**

**AUTOR: Aspirante-Aluno Fernando António Rodrigues Cardoso**

**ORIENTADORA: Professora Doutora Maria Manuela M. S. Sarmento Coelho**

**CO-ORIENTADOR: Tenente-Coronel Valdemar Correia Lima**



# INQUÉRITO

## 1. PREÂMBULO

A sua colaboração, pela experiência vivida e pelo desempenho das suas funções, é um contributo importante para a realização deste trabalho e, para a melhoria do funcionamento do Centro de Tropas de Operações Especiais.

Desde já, se agradece a sua disponibilidade!

### A. OBJECTIVOS

Este inquérito é parte integrante de um Trabalho de Investigação Aplicada, no âmbito do Tirocínio para Oficiais do Quadro Permanente do Exército, a decorrer no Centro de Tropas de Operações Especiais subordinado ao tema “*Optimização dos custos da Unidade Operacional CTOE*”.

Tem carácter confidencial e destina-se a recolher informação, através de opiniões pessoais, sobre diversos aspectos relacionados com CTOE em particular com os custos da unidade.

### B. INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO

- (1) Em cada pergunta, escolha apenas uma opção.
- (2) Preencha apenas os espaços designados para o efeito.
- (3) Agradece-se a maior sinceridade possível.

Aspirante de Administração Militar Fernando António Rodrigues Cardoso  
Tirocínio para Oficiais do Quadro Permanente,  
Academia Militar

## 2. INQUÉRITO

### A. IDENTIFICAÇÃO

POSTO:

CARGO:

SUBUNIDADE:

GÉNERO:

|   |   |
|---|---|
| M | F |
|---|---|

### B. QUESTÕES RELACIONADAS COM OS CUSTOS DA UNIDADE CTOE:

Sendo que os algarismos apresentados nas respostas que irá efectuar correspondem ao seguinte:

|   |  |
|---|--|
| 1 | <b>Discordo Muitíssimo ou Totalmente</b> |
| 2 | <b>Discordo Muito</b>                    |
| 3 | <b>Nem Concordo e Nem Discordo</b>       |
| 4 | <b>Concordo Muito</b>                    |
| 5 | <b>Concordo Muitíssimo ou Totalmente</b> |

1. Concorda com a abertura de um novo quartel em Lamego que englobasse as várias subunidades dispersas pela cidade de Lamego?

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
|   |   |   |   |   |

2. Concorda que a existência de um só quartel em Lamego trazia vantagens?

|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|

Se concorda refira algumas vantagens.

---

---

---

|   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|---|
| 3. Concorda que nos períodos mais rigorosos de Inverno gostaria de ter aquecimento a funcionar nas casernas?  |   |   |   |   |   |
| 4. Concorda que os preços dos produtos vendidos no bar são baratos ou estão na média sendo assim acessíveis?  |   |   |   |   |   |
| 5. Concorda que é possível os militares gastarem menos água?  |   |   |   |   |   |
| 6. Concorda com a possibilidade de abrir um poço para retirar água com objectivo de reduzir os custos?  |   |   |   |   |   |
| 7. Concorda que é possível os militares gastarem menos electricidade?   |   |   |   |   |   |
| 8. Concorda que é possível os militares gastarem menos gás tendo em consideração também o bem-estar dos militares?  |   |   |   |   |   |
| 9. Concorda que existem campanhas de sensibilização para a redução dos consumos de água e luz?  |   |   |   |   |   |
| 10. Concorda que estas campanhas de sensibilização são importantes para a redução dos consumos de água e luz?   |   |   |   |   |   |
| 11. Concorda que as receitas produzidas pela unidade (DCCR) devem ser utilizadas preferencialmente na melhoria das condições de vida dos militares?   |   |   |   |   |   |
| 12. Concorda que estas receitas (DCCR) estão a ser utilizadas para esse fim?  |   |   |   |   |   |
| 13. Concorda que devem ser instalados mecanismos para utilização de energias renováveis na unidade para reduzir os custos?  |   |   |   |   |   |
| 14. Concorda que as deslocações administrativas e logísticas por parte dos militares podiam ser efectuadas em viaturas administrativas em vez de viaturas tácticas reduzindo desta forma os custos? |   |   |   |   |   |

Agradece-se, mais uma vez, a sua colaboração e o tempo que dispenseu!

## **Apêndice C – Entrevistas**

### **Entrevista Comandante**



## **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino  
Curso de Administração Militar**

# **ENTREVISTA**

**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

**OPTIMIZAÇÃO DOS CUSTOS NA UNIDADE OPERACIONAL  
CENTRO DE TROPAS DE OPERAÇÕES ESPECIAIS (CTOE)**

**AUTOR: Aspirante-Aluno Fernando António Rodrigues Cardoso**

**ORIENTADORA: Professora Doutora Maria Manuela M. S. Sarmiento Coelho**

**CO-ORIENTADOR: Tenente-Coronel Valdemar Correia Lima**



## ENTREVISTA 1

### 1. PREÂMBULO

A sua colaboração, pela experiência vivida e pelo desempenho das suas funções, é um contributo importante para a realização deste trabalho e, para a melhoria do funcionamento do Centro de Tropas de Operações Especiais.

Desde já, se agradece a sua disponibilidade!

#### A. OBJECTIVOS

Esta entrevista é parte integrante de um Trabalho de Investigação Aplicada, no âmbito do Tirocínio para Oficiais do Quadro Permanente do Exército, a decorrer no Centro de Tropas de operações Especiais, subordinado ao tema *“Optimização dos custos da Unidade Operacional CTOE”*.

Esta entrevista destina-se a recolher informação, sobre diversos aspectos relacionados com CTOE em particular com os custos da unidade e vai ser efectuada a oficiais e sargentos que pela sua função e experiência vivida podem dar um contributo importante para a realização deste trabalho e que se traduz certamente numa mais-valia para a Unidade bem como para o Exército.

Os oficiais e sargentos a entrevistar irão ser:

- Comandante do CTOE - Coronel Diogo Maria S P Sepúlveda Velloso
- 2º Comandante – Tenente-coronel Valdemar Correia Lima
- Chefe da Secção Logística - Tenente-coronel Pedro Manuel Fragueiro
- Chefe da Subsecção Financeira – Alferes Mário Sérgio Oliveira Miguel
- Adjunto do Chefe da Subsecção Financeira – Sargento-chefe António Manuel Ribeiro Guedes

Aspirante de Administração Militar Fernando António Rodrigues Cardoso  
Tirocínio para Oficiais do Quadro Permanente,  
Academia Militar

## 1. IDENTIFICAÇÃO

Nome: Diogo Maria S P Sepúlveda Velloso

Posto: Coronel

Cargo: Comandante do CTOE

Data: 02 de Abril de 2009

Hora: 15h20m

## 2. PERGUNTAS

1. **Considera que o orçamento do CTOE (OMDN+DCCR) é suficiente para o cumprimento da missão da Unidade e garantir a operacionalidade bem como a satisfação dos militares?**

R: Como é sabido do memorando enviado á BRR e com destino ao comando operacional CFin do qual depende o CTOE o OE atribuído deveria traduzir o empenhamento e a actividade da unidade tendo em vista o cumprimento plano de actividades esse OE não traduz minimamente a realidade vivida pela unidade não traduz ou não transcreve as necessidades do PA os objectivos impostos superiormente, no entanto as DCCR (Despesa com Compensação da Receita) permitem preencher algumas lacunas desse orçamento sem no entanto as preencher completamente. No entanto não as preenche completamente, porque o OE tende a cobrir financeiramente todas as despesas inerentes á missão da unidade e as DCCR por definição têm a ver com a manutenção das condições de bem-estar ou melhoria das condições de bem-estar do pessoal para o cumprimento da missão. Portanto a finalidade das DCCR não é de forma alguma preencher lacunas do orçamento, ou seja o orçamento atribuído á unidade é insuficiente as DCCR ou as receitas geradas pela unidade permitem preencher parcelarmente algumas lacunas e o que preenche realmente as lacunas inerentes a missão da unidade é a cobertura financeira dada pelo CFinCop quando se efectuam exercícios na sequência do cumprimento da missão.

Resumindo o **Orçamento é completamente insuficiente** 58 % do orçamento é encargos com instalações e o resto para preencher a vida corrente da unidade é manifestamente insuficiente. **As DCCR que por definição atribuídas ao bem-estar do pessoal não são para preencher lacunas do orçamento.**

2. **Considera que o facto de o CTOE ter cinco quartelamentos dispersos pela cidade se reflecte num maior número de custos?**

R: Ora bem é uma pergunta que pode ter duas respostas possíveis, numa perspectiva contabilística, meramente contabilística gastos em euros ou ganhos em euros obviamente que ter os recursos dispersos por 5 dependências há uma dispersão, portanto há um aumento de custos. No entanto é preciso considerar custos, não só os custos em termos contabilísticos financeiros, mas os custos por emprego de recursos, refiro-me a emprego de recursos humanos, recursos materiais e recursos financeiros. Portanto olhando para a vertente recursos materiais e recursos financeiros o facto de existirem 5 dependências com necessidades de apoio de serviços com necessidades logísticas permite-me uma gestão flexibilizada de todos os meios atribuídos á unidade, sejam meios humanos sejam recursos e apoio de serviços. Isto quer dizer que se tivesse tudo concentrado numa só das subunidades de forma alguma teria a satisfação em termos de moral e bem-estar que as 5 cozinhas em termos de proximidade do consumidor me trazem neste momento, bem como a gestão do pessoal fica mais facilitada pelo facto de ter 5 dependências, pois permite entre as diversas dependências da unidade em função dos seus próprios ritmos gerir o pessoal conforme é mais necessário ou menos nas outras unidades

**3. Considera vantajoso haver uma só unidade que englobasse os três quartéis e as duas messes?**

R: Relativamente ao quartel novo não ia só pelo facto da concentração de recursos. Olharia mais para uma facilidade de comando e controlo e proximidade em termos de comando. Porque atendendo às características específicas desta unidade em que o encargo de formação que preenche uma das tarefas críticas da missão da unidade e o encargo operacional que preenche a segunda metade da missão da unidade tem de ter identidades muito próprias e estar fisicamente separadas no mínimo para que a sua personalidade digamos assim se mantenha. O estilo e o ritmo da instrução é diferente do ritmo e estilo do encargo operacional. Por outro lado o apoio de serviços estando destacado como está neste momento da vertente de formação e da vertente operacional permite apoiar em termos de apoio geral toda a unidade incluindo as messes.

**4. Se o orçamento da unidade aumentasse onde considera que seria útil o uso dessas verbas?**

R: Se o Orçamento da Unidade viesse a ser aumentado seria obviamente empenhado no cumprimento do PA que não é o caso. O OE nasce com a atribuição da missão á unidade. A missão da unidade tem duas vertentes específicas, são as duas únicas que tem, que formar e aprontar forças de OE. Portanto o OE seria atribuído ao cumprimento da missão e destas duas tarefas críticas. Obviamente por trás estaria como tarefa implícita o apoio de serviços a toda esta actividade. Portanto se o OE aumentasse forçosamente passaria por todo o apoio á formação que é necessário e por outro lado todo o apoio ao treino operacional, para libertar totalmente as DCCR para que efectivamente fossem empenhadas na melhoria das condições de trabalho de todo o pessoal, nomeadamente as messes as salas de convívio bem como as casernas.

**5. Se o orçamento da unidade tivesse de ser reduzido na sua opinião quais os custos que reduzia ou cortava?**

R: Não. Não reduzia porque estamos no limite do que eu entendo como minimamente razoável, minimamente aceitável para que se mantenha uma unidade em funcionamento com as responsabilidades que tem o CTOE. Reduzir o orçamento seria passar de uma condição mínima diria espartana para uma condição miserável. Se reduzisse o orçamento dificilmente conseguiria cumprir a missão.

**6. Considera que há custos na unidade que podem ser reduzidos?**

R: Não, não é possível reduzir mais os custos da unidade.

**7. Considera que o facto de o CTOE ter cinco cozinhas e cinco bares a funcionar se traduz numa maior despesa para a unidade?**

R: Obviamente que ter 5 pontos em que é necessário um apoio de serviços muito grande um consumo de energia, e mais, em termos de custos objectivos, custos financeiros é elevado, no entanto considerando o emprego de recursos humanos, recursos materiais considero que seja vantajoso esta situação pois uma compensa a outra, ou seja prefiro neste momento ter alguma flexibilidade de gestão de recursos materiais e recursos humanos sob pena de encarecer os recursos

financeiros, porque atendendo ao resto e todas as outras vertentes da unidade em que o OE não cobre as despesas mínimas necessárias á unidade para ela viver de alguma forma tem de ser compensado garantindo ao comando uma certa acção flexível para exercer o seu comando e empenhar o seu pessoal.

Em termos de bares se considerarmos que os estabelecimentos têm um bar para oficiais para sargentos e para praças são três bares. **Se considerar que tenho neste momento três quartéis e portanto ter um bar para cada uma das categorias devia ter nove bares.** Portanto **ter neste momento os bares que dispomos é efectivamente uma concentração ao máximo dos recursos disponíveis.** Se for construído um quartel novo certamente vai ter de se manter minimamente o encargo da formação do encargo operacional e o apoio de serviços. Portanto estando no mesmo quartel ou separado há que manter minimamente esta separação.

- 8. Sendo que a totalidade dos encargos com as instalações correspondem a 58% do total do orçamento da unidade (OMDN+DCCR) e têm um valor mais elevado que o Orçamento atribuído à Unidade sem as receitas da própria Unidade, considera que estes custos são excessivos ou que podem ser reduzidos?**

R: Não **é possível reduzir mais os encargos com as instalações. Abaixo deste nível tornar-se-ia uma vida miserabilista.** Estamos no limite do digno. **Há neste momento uma política de contenção de custos ao máximo nesta unidade. O Orçamento devia ser justamente atribuído** para que as DCCR servissem para o fim que lhes devia ser atribuído que era o melhoramento do nível de vida da unidade.



## Entrevista 2

### 3. IDENTIFICAÇÃO

Nome: Valdemar Lima

Posto: Tenente-Coronel

Cargo: 2 CMDT

Data: 07 de Abril de 2009

Hora: 10h15m

### 4. PERGUNTAS

**9. Considera que o orçamento do CTOE (OMDN+DCCR) é suficiente para o cumprimento da missão da Unidade e garantir a operacionalidade bem como a satisfação dos militares?**

R: Suficiente, **suficiente não é naturalmente**, temos a percepção disso. A unidade vai cumprindo a sua missão com o Orçamento que vem do MDN juntamente com as receitas próprias de DCCR no entanto é manifestamente insuficiente dado que estando o quartel situado em Lamego haveria necessidade de ser um pouco superior porque **há despesas que a unidade não faz e necessitaria de fazer**. Estamos a referir por exemplo as condições **de moral e bem-estar como é o caso das casernas que tem sistema de aquecimento central instalado e não está a ser utilizado** nomeadamente por **falta de verbas**, essencialmente é essa uma das questões principais e á outra que devido ao curto orçamento da unidade leva a que por vezes haja actividades que tenham de ser realizadas em locais mais próximos e não nos podemos afastar mais por causa dos custos com combustíveis

**10. Considera que o facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade se reflecte num maior número de custos?**

R: **Naturalmente há alguns custos acrescidos** devido a essa situação no entanto **os custos** já estão de tal **maneira racionalizados** que o nosso **Orçamento não sofre grandes diferenças** relativamente a essa questão comparativamente com outras unidades que só têm um quartel. Naturalmente que há **alguns custos**,

nomeadamente gastos com pessoal que são um bocado superiores, bem como a reparação de equipamento nomeadamente das cozinhas pois há mais material devido á estrutura da própria unidade que tem de haver em todas as cozinhas necessitando logicamente de mais material.

**11. Considera vantajoso haver uma só unidade que englobasse os três quartéis e as duas messes?**

R: **Sim isso é naturalmente vantajoso** é uma aspiração nossa há muitos anos a esta parte e é nesse sentido que temos vindo a trabalhar. Um quartel novo iria obedecer a condições que nós aspiramos e condições essenciais que mesmo embora estivesse **dentro do mesmo perímetro, tinha de estar separado o encargo operacional da instrução**. Naturalmente que ficávamos com melhores condições principalmente ao nível de infra-estruturas.

**12. Se o orçamento da unidade aumentasse onde considera que seria útil o uso dessas verbas?**

R: Neste momento e dado que a missão está a ser cumprida com o **orçamento** que temos e naturalmente que **podíamos melhorar uma ou outra condição de instrução e de treino mas essencialmente na moral e bem-estar do pessoal, essencialmente nas casernas e no refeitório**.

**13. Se o orçamento da unidade tivesse de ser reduzido na sua opinião quais os custos que reduzia ou cortava?**

R: **Se reduzisse e se fosse para cortar alguma coisa teríamos que cortar na realização de exercícios**. Por ventura esta redução pode dificultar o cumprimento da missão, pois seriam menos possibilidades de treino que iríamos dar ás forças.

**14. Considera que há custos na unidade que podem ser reduzidos?**

R: Neste momento o orçamento está muito apertado e é difícil, mesmo muito **difícil reduzir mais os custos**. Digo que o orçamento já está esticado ao máximo.

**15. Considera que o facto de o CTOE ter cinco cozinhas e cinco bares a funcionar se traduz numa maior despesa para a unidade?**

R: **Julgo que não** porque da forma que está racionalizado e mesmo que isso **traga um pequeno custo acrescido o facto de facilitar aos militares uma refeição quente e condigna compensa o esforço económico**. Já estiveram a funcionar menos cozinhas mas a pequena poupança que se tinha fechando uma cozinha ou duas em termos de moral e bem-estar dificultava muito mais, daí o facto de se desistir com esta situação.

**16. Sendo que a totalidade dos encargos com as instalações correspondem a 58% do total do orçamento da unidade (OMDN+DCCR) e têm um valor mais elevado que o Orçamento atribuído à Unidade sem as receitas da própria Unidade, considera que estes custos são excessivos ou que podem ser reduzidos?**

R: **Reduzir os gastos é muito difícil** porque ao longo dos anos tem havido essa preocupação por parte dos comandantes e as medidas que têm sido tomadas têm sido todas nesse sentido, de reduzir ao máximo os custos. **É muito difícil reduzir os custos, pelo contrário considero que o orçamento atribuído é insuficiente**, pois unicamente com o orçamento atribuído era impossível realizar obras de reparação das instalações bem como realizar muitas actividades.

Aspirante Fernando António Rodrigues Cardoso  
Trabalho de Investigação Aplicada - Entrevista

## Entrevista 3

### 5. IDENTIFICAÇÃO

Nome: Pedro Fragueiro  
Posto: Tenente-Coronel  
Cargo: Chefe da Logística  
Data: 09 de Abril de 2009  
Hora: 14h23m

### 6. PERGUNTAS

**17. Considera que o orçamento do CTOE (OMDN+DCCR) é suficiente para o cumprimento da missão da Unidade e garantir a operacionalidade bem como a satisfação dos militares?**

R: Manifestamente o Orçamento atribuído é curto.

**18. Considera que o facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade se reflecte num maior número de custos?**

R: Sem dúvida alguma, a dispersão é um meio que impõe obrigatoriamente mais deslocações, mais movimentações, o maior número de custos é irreversível.

**19. Considera vantajoso haver uma só unidade que englobasse os três quartéis e as duas messes?**

R: Visto numa vertente financeira e em termos de uma economia de meios considero que sim, numa concentração dos meios em si para não haver tanta dispersão seria vantajoso.

**20. Se o orçamento da unidade aumentasse onde considera que seria útil o uso dessas verbas?**

R: Encargos com as instalações, considero que era essencial melhorar as instalações e as infra-estruturas da unidade, bem como melhorar a moral e bem-estar dos militares.

**21. Se o orçamento da unidade tivesse de ser reduzido na sua opinião quais os custos que reduzia ou cortava?**

R: Não é fácil, tendo em consideração as dificuldades que se têm sentido a redução dos custos não era significativa ao ponto de implicar qualquer alteração nesse sentido. Havia talvez um ponto fundamental que se poderia cortar mas isso perderia depois a questão da imagem da Unidade que eram as cerimónias. Há muitas cerimónias mas isso é uma imposição da situação propriamente dita. Se houvesse uma imposição taxativa ao ponto de se ter de cortar nalgum lado era em cerimónias.

**22. Considera que há custos na unidade que podem ser reduzidos?**

R: Não só se fosse em cerimónias.

**23. Considera que o facto de o CTOE ter cinco cozinhas e cinco bares a funcionar se traduz numa maior despesa para a unidade?**

R: Traduz e principalmente só por uma razão efectiva que é o empenhamento do pessoal. Antigamente o pessoal com o serviço militar obrigatório ficava muito mais barato, reflectindo assim menos custos. Eram mais vinte ou trinta pessoas que se empenhavam mais que se traduziam em um número baixo de custos. Agora se analisarmos numa vertente do empenhamento de pessoal e implicação do vencimento atribuído, as cozinhas traduzem um maior número de custos. E a unidade com efectivo que tem uma cozinha só tinha capacidade para fazer o serviço e três quatro cozinheiros eram suficientes.

**24. Sendo que a totalidade dos encargos com as instalações correspondem a 58% do total do orçamento da unidade (OMDN+DCCR) e têm um valor mais elevado que o Orçamento atribuído à Unidade sem as receitas da própria Unidade, considera que estes custos são excessivos ou que podem ser reduzidos?**

R: Os custos em si se hoje tivermos em consideração a proficiência para que se destina o serviço não são excessivos. Se materializarmos a situação e visualizarmos os custos e a eficiência da instrução que se dá a operacionalização do pessoal os custos não são excessivos. Nessa vertente e tendo como objectivo a qualidade da instrução e a sua eficiência atendendo á especificidade do material utilizado seria é necessário muito mais material específico e um melhoramento das instalações e das condições em geral seriam necessários muitos mais recursos.

Não é fácil reduzir os custos claro tendo em atenção o objectivo final e o cumprimento da missão do CTOE.

## Entrevista 4

### 7. IDENTIFICAÇÃO

Nome: Mário Sérgio Oliveira Miguel

Posto: Alferes

Cargo: Chefe da Subsecção Financeira

Data: 11 de Abril de 2009

Hora: 11:30

### 8. PERGUNTAS

**25. Considera que o orçamento do CTOE (OMDN+DCCR) é suficiente para o cumprimento da missão da Unidade e garantir a operacionalidade bem como a satisfação dos militares?**

R: Antes de responder à questão é preciso diferenciar orçamento de DCCR, apesar de estes dois termos fazerem parte do orçamento do CTOE.

O Orçamento deve ser a dotação necessária, segundo um rigoroso planeamento onde se estabelecem objectivos, metas e onde são expressas as receitas e despesas previstas para um determinado período (normalmente um ano) materializado num plano financeiro, isto é, contendo valores para o normal acompanhamento e avaliação da gestão. O orçamento tem de ser o suficiente para garantir o normal funcionamento da Unidade, assim como deve assegurar o treino operacional necessário.

As DCCR's são despesas que a Unidade pode assumir, mas para tal tem que conseguir arrecadar receita. Isto possibilita que o CMDT da Unidade tenha uma margem de manobra para situações inopinadas que escapam ao planeamento, assim como utilizar essa receita na melhoria das condições de vivência dentro dos aquartelamentos.

Não obstante, o orçamento (OMDN) não tem sido suficiente, daí a necessidade de empenhar as DCCR's em despesas da vida corrente da Unidade, que deviam ser garantidas pelo orçamento.

Respondendo à questão inicial, o orçamento não é suficiente, mas graças a uma política de grande contenção por parte do Comando do CTOE e abdicando muitas vezes do bem-estar o CTOE tem cumprido cabalmente a sua missão.

**26. Considera que o facto de o CTOE ter cinco aquartelamentos dispersos pela cidade se reflecte num maior número de custos?**

R: Isso é uma realidade, no entanto, numa instituição em que não se visa o lucro é necessário ponderar todos os factores. E se com a centralização de todos os aquartelamentos se reduzem os custos, não se pode considerar que a missão do CTOE não possa ser afectada devido às suas peculiaridades.

**27. Considera vantajoso haver uma só unidade que englobasse os três quartéis e as duas messes?**

R: Na vertente financeira é sem dúvida vantajoso - a centralização num só quartel permitirá uma poupança substancial. Traduzida na redução de contadores (água, luz e gás). Na redução das actuais 5 cozinhas para uma que servirá todo o quartel, apesar de se manterem as duas messes (OF e SAR). Na redução de movimentos logísticos (viaturas) entre os 5 aquartelamentos. No entanto é preciso considerar a parte operacional do CTOE, pelas especificidades da sua missão.

**28. Se o orçamento da unidade aumentasse onde considera que seria útil o uso dessas verbas?**

R: Na minha opinião, tendo em conta o panorama actual da unidade, seria útil fazer obras nas casernas, refeitórios e messes. E ainda nos encargos das instalações.

**29. Se o orçamento da unidade tivesse de ser reduzido na sua opinião quais os custos que reduzia ou cortava?**

R: Se o orçamento fosse reduzido seria muito prejudicial para o CTOE, com a política seguida no CTOE de grande contenção, não será possível reduzir custos de forma relevante. Mais ainda se deve entender que o Comandante apesar de responsável máximo pela Unidade (e gestor de topo) deve ter outras preocupações além da contenção de custos.

**30. Considera que há custos na unidade que podem ser reduzidos?**

R: Não de forma relevante. Claro que se podem poupar uns euros aqui ou ali, mas não traduzem valores consideráveis.

**31. Considera que o facto do CTOE ter cinco cozinhas e cinco bares a funcionar se traduz numa maior despesa para a unidade?**

R: Sim.

**32. Sendo que a totalidade dos encargos com as instalações correspondem a 58% do total do orçamento da unidade (OMDN+DCCR) e têm um valor mais elevado que o Orçamento atribuído à Unidade sem as receitas da própria Unidade, considera que estes custos são excessivos ou que podem ser reduzidos?**

R: Os custos em termos de percentagem parecem excessivos, no entanto, eu considero que o orçamento é excessivamente baixo, uma vez que não é suficiente para cobrir os encargos das instalações. Reduzir é possível, mas não para valores muito relevantes.

Talvez com a adopção de energias alternativas e com a centralização das cozinhas possamos atingir uma redução de custos mais significativa. Mas para isso é necessário criar condições ao CTOE, não esquecendo nunca a sua importante missão no Exército português.

## Entrevista 5

### 9. IDENTIFICAÇÃO

Nome: António Guedes

Posto: Sargento-chefe

Cargo: Adjunto do Chefe da Subsecção Financeira

Data: 08 de Abril de 2009

Hora: 17h10m

### 10. PERGUNTAS

**33. Considera que o orçamento do CTOE (OMDN+DCCR) é suficiente para o cumprimento da missão da Unidade e garantir a operacionalidade bem como a satisfação dos militares?**

R: Considero que **o orçamento não é suficiente** devido às despesas que a unidade tem e ao facto de se estarem a utilizar as DCCR em despesas como encargos de instalações devendo estas receitas ser empregues preferencialmente na melhoria das condições de vida dos militares.

**34. Considera que o facto de o CTOE ter cinco quartelamentos dispersos pela cidade se reflecte num maior número de custos?**

R: **Sim. Porque implica o empenhamento de mais meios humanos**, materiais, há um maior consumo de água gás e electricidade entre outros.

**35. Considera vantajoso haver uma só unidade que englobasse os três quartéis e as duas messes?**

R: **Sim** pelas razões já nomeadas anteriormente.

**36. Se o orçamento da unidade aumentasse onde considera que seria útil o uso dessas verbas?**

R: Em **conservação de bens, encargos das instalações**, combustíveis, material de limpeza e higiene e de uma forma geral na **melhoria das condições de vida dos militares**.

**37. Se o orçamento da unidade tivesse de ser reduzido na sua opinião quais os custos que reduzia ou cortava?**

R: **Nenhuns**. Pois se reduzíssemos os custos colocar-se-ia em causa o cumprimento da missão.

**38. Considera que há custos na unidade que podem ser reduzidos?**

R: **Não tendo em vista a forma como a unidade está estruturada** considero que não é possível reduzir mais os custos, claro tendo também em vista a satisfação mínima e o mínimo de condições de trabalho para os militares.

**39. Considera que o facto de o CTOE ter cinco cozinhas e cinco bares a funcionar se traduz numa maior despesa para a unidade?**

R: É obvio que sim, mas julgo que actualmente com esta estruturação não é possível reduzir o número de cozinhas, pois se reduzíssemos o número de cozinhas de certeza que a qualidade da comida iria ser muito pior, pois não há meios para transportar a comida mantendo-a quente e em boas condições, nem considero que confeccionar num só local e depois fazer a distribuição pelos vários quartéis fosse vantajoso, mesmo em termos económicos. Em termos de bares também não é possível reduzir mais os bares pois está unicamente a funcionar um em cada aquartelamento.

**40. Sendo que a totalidade dos encargos com as instalações correspondem a 58% do total do orçamento da unidade (OMDN+DCCR) e têm um valor mais elevado que o Orçamento atribuído à Unidade sem as receitas da própria Unidade, considera que estes custos são excessivos ou que podem ser reduzidos?**

R: É obvio que é uma percentagem muito elevada mas julgo que esta situação só poderia ser resolvida com a abertura de um novo quartel que englobasse os 3 quartéis agora existentes. Actualmente considero não ser possível reduzir mais estes custos.

Aspirante Fernando António Rodrigues Cardoso  
Trabalho de Investigação Aplicada - Entrevista

## Apêndice D – Output SPSS

# Frequencies

Quadro D.1 – Questões respondidas aos inquéritos

|   |         | Statistics |        |          |           |           |           |           |           |           |           |           |           |           |            |            |            |
|---|---------|------------|--------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|
|   |         | Pos to     | Género | Questão1 | Questão 2 | Questão 3 | Questão 4 | Questão 5 | Questão 6 | Questão 7 | Questão 8 | Questão 9 | Questão10 | Questão11 | Questão1 2 | Questão 13 | Questão 14 |
| N | Valid   | 20         | 20     | 20       | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20         | 20         | 20         |
|   | Missing | 0          | 0      | 0        | 0         | 0         | 0         | 0         | 0         | 0         | 0         | 0         | 0         | 0         | 0          | 0          | 0          |

Quadro D.2 – Média, mediana, moda e desvio padrão.

|                | GÉNERO  | QUESTÃO1 | QUESTÃO2 | QUESTÃO3          | QUESTÃO4 | QUESTÃO5 | QUESTÃO6 | QUESTÃO7 | QUESTÃO8 | QUESTÃO9 | QUESTÃO10 | QUESTÃO11 | QUESTÃO1 2 | QUESTÃO1 3 | QUESTÃO1 4 |
|----------------|---------|----------|----------|-------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|
| Mean           | 1,1000  | 4,6500   | 4,7500   | 4,3500            | 3,5500   | 3,5500   | 3,7000   | 3,5500   | 3,1500   | 4,0000   | 4,6000    | 4,5500    | 2,9500     | 4,3000     | 4,7000     |
| Median         | 1,0000  | 5,0000   | 5,0000   | 4,0000            | 4,0000   | 4,0000   | 4,0000   | 4,0000   | 4,0000   | 4,0000   | 5,0000    | 5,0000    | 3,0000     | 5,0000     | 5,0000     |
| Mode           | 1,00    | 5,00     | 5,00     | 4,00 <sup>a</sup> | 4,00     | 4,00     | 4,00     | 4,00     | 4,00     | 4,00     | 5,00      | 5,00      | 3,00       | 5,00       | 5,00       |
| Std. Deviation | 0,30779 | 0,48936  | 0,55012  | 0,67082           | 1,14593  | 1,09904  | 1,12858  | 1,14593  | 1,30888  | 0,79472  | 0,50262   | 0,51042   | 0,82558    | 0,92338    | 0,57124    |

### Frequency Table

Quadro D.3 – Género da população inquirida.

|       |           | Género    |         |               |                    |
|-------|-----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
|       |           | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | Masculino | 18        | 90,0    | 90,0          | 90,0               |
|       | Femenino  | 2         | 10,0    | 10,0          | 100,0              |
|       | Total     | 20        | 100,0   | 100,0         |                    |

**Quadro D.4 – Divisão por posto da população inquerida.**

| <b>Posto</b> |  |                  |                |                      |                           |
|--------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|              |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b> | <b>Coronel</b>                             | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|              | <b>Tenente Coronel</b>                     | 4                | 20,0           | 20,0                 | 25,0                      |
|              | <b>Major</b>                               | 3                | 15,0           | 15,0                 | 40,0                      |
|              | <b>Capitão</b>                             | 1                | 5,0            | 5,0                  | 45,0                      |
|              | <b>Oficial Subalterno</b>                  | 4                | 20,0           | 20,0                 | 65,0                      |
|              | <b>Sargento</b>                            | 5                | 25,0           | 25,0                 | 90,0                      |
|              | <b>Assistente Administrativa Principal</b> | 2                | 10,0           | 10,0                 | 100,0                     |
|              | <b>Total</b>                               | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.5 – Respostas obtidas á questão 1.**

| <b>Questão1</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Concordo muito</b>                    | 7                | 35,0           | 35,0                 | 35,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 13               | 65,0           | 65,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.6 – Respostas obtidas á questão 2.**

| <b>Questão2</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 3                | 15,0           | 15,0                 | 20,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 16               | 80,0           | 80,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.7 – Respostas obtidas á questão 3.**

| <b>Questão3</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 2                | 10,0           | 10,0                 | 10,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 9                | 45,0           | 45,0                 | 55,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 9                | 45,0           | 45,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.8 – Respostas obtidas á questão 4.**

| <b>Questão4</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Discordo muito</b>                    | 5                | 25,0           | 25,0                 | 25,0                      |
|                 | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 4                | 20,0           | 20,0                 | 45,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 6                | 30,0           | 30,0                 | 75,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 5                | 25,0           | 25,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.9 – Respostas obtidas á questão 5.**

| <b>Questão5</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Discordo muitíssimo ou totalmente</b> | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                 | <b>Discordo muito</b>                    | 3                | 15,0           | 15,0                 | 20,0                      |
|                 | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 3                | 15,0           | 15,0                 | 35,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 10               | 50,0           | 50,0                 | 85,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 3                | 15,0           | 15,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.10 – Respostas obtidas á questão 6.**

| <b>Questão6</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Discordo muitíssimo ou totalmente</b> | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                 | <b>Discordo muito</b>                    | 2                | 10,0           | 10,0                 | 15,0                      |
|                 | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 4                | 20,0           | 20,0                 | 35,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 8                | 40,0           | 40,0                 | 75,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 5                | 25,0           | 25,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.11 – Respostas obtidas á questão 7.**

| <b>Questão7</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Discordo muitíssimo ou totalmente</b> | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                 | <b>Discordo muito</b>                    | 4                | 20,0           | 20,0                 | 25,0                      |
|                 | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 1                | 5,0            | 5,0                  | 30,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 11               | 55,0           | 55,0                 | 85,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 3                | 15,0           | 15,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.12– Respostas obtidas á questão 8.**

| <b>Questão8</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Discordo muitíssimo ou totalmente</b> | 3                | 15,0           | 15,0                 | 15,0                      |
|                 | <b>Discordo muito</b>                    | 4                | 20,0           | 20,0                 | 35,0                      |
|                 | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 2                | 10,0           | 10,0                 | 45,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 9                | 45,0           | 45,0                 | 90,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 2                | 10,0           | 10,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.13 – Respostas obtidas á questão 9.**

| <b>Questão9</b> |  |                  |                |                      |                           |
|-----------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                 |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>    | <b>Discordo muito</b>                    | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                 | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 3                | 15,0           | 15,0                 | 20,0                      |
|                 | <b>Concordo muito</b>                    | 11               | 55,0           | 55,0                 | 75,0                      |
|                 | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 5                | 25,0           | 25,0                 | 100,0                     |
|                 | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.14 – Respostas obtidas á questão 10.**

| <b>Questão10</b> |  |                  |                |                      |                           |
|------------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                  |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>     | <b>Concordo muito</b>                    | 8                | 40,0           | 40,0                 | 40,0                      |
|                  | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 12               | 60,0           | 60,0                 | 100,0                     |
|                  | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.15 – Respostas obtidas á questão 11.**

| <b>Questão11</b> |  |                  |                |                      |                           |
|------------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                  |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>     | <b>Concordo muito</b>                    | 9                | 45,0           | 45,0                 | 45,0                      |
|                  | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 11               | 55,0           | 55,0                 | 100,0                     |
|                  | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.16 – Respostas obtidas á questão 12.**

| <b>Questão12</b> |  |                  |                |                      |                           |
|------------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                  |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>     | <b>Discordo muito</b>                    | 6                | 30,0           | 30,0                 | 30,0                      |
|                  | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 10               | 50,0           | 50,0                 | 80,0                      |
|                  | <b>Concordo muito</b>                    | 3                | 15,0           | 15,0                 | 95,0                      |
|                  | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 1                | 5,0            | 5,0                  | 100,0                     |
|                  | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.17 – Respostas obtidas á questão 13**

| <b>Questão13</b> |  |                  |                |                      |                           |
|------------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                  |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>     | <b>Discordo muito</b>                    | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                  | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 3                | 15,0           | 15,0                 | 20,0                      |
|                  | <b>Concordo muito</b>                    | 5                | 25,0           | 25,0                 | 45,0                      |
|                  | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 11               | 55,0           | 55,0                 | 100,0                     |
|                  | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

**Quadro D.18 – Respostas obtidas á questão 14.**

| <b>Questão14</b> |  |                  |                |                      |                           |
|------------------|--|------------------|----------------|----------------------|---------------------------|
|                  |  | <b>Frequency</b> | <b>Percent</b> | <b>Valid Percent</b> | <b>Cumulative Percent</b> |
| <b>Valid</b>     | <b>Nem concordo nem discordo</b>         | 1                | 5,0            | 5,0                  | 5,0                       |
|                  | <b>Concordo muito</b>                    | 4                | 20,0           | 20,0                 | 25,0                      |
|                  | <b>Concordo muitíssimo ou totalmente</b> | 15               | 75,0           | 75,0                 | 100,0                     |
|                  | <b>Total</b>                             | 20               | 100,0          | 100,0                |                           |

## **ANEXOS**

## ANEXO E – ORGANIGRAMA CTOE

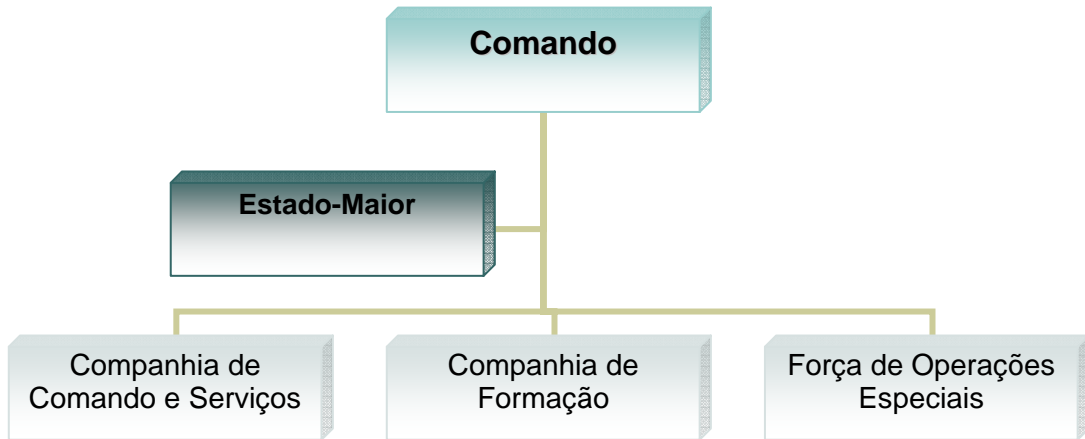


Figura E1 – Organigrama do CTOE

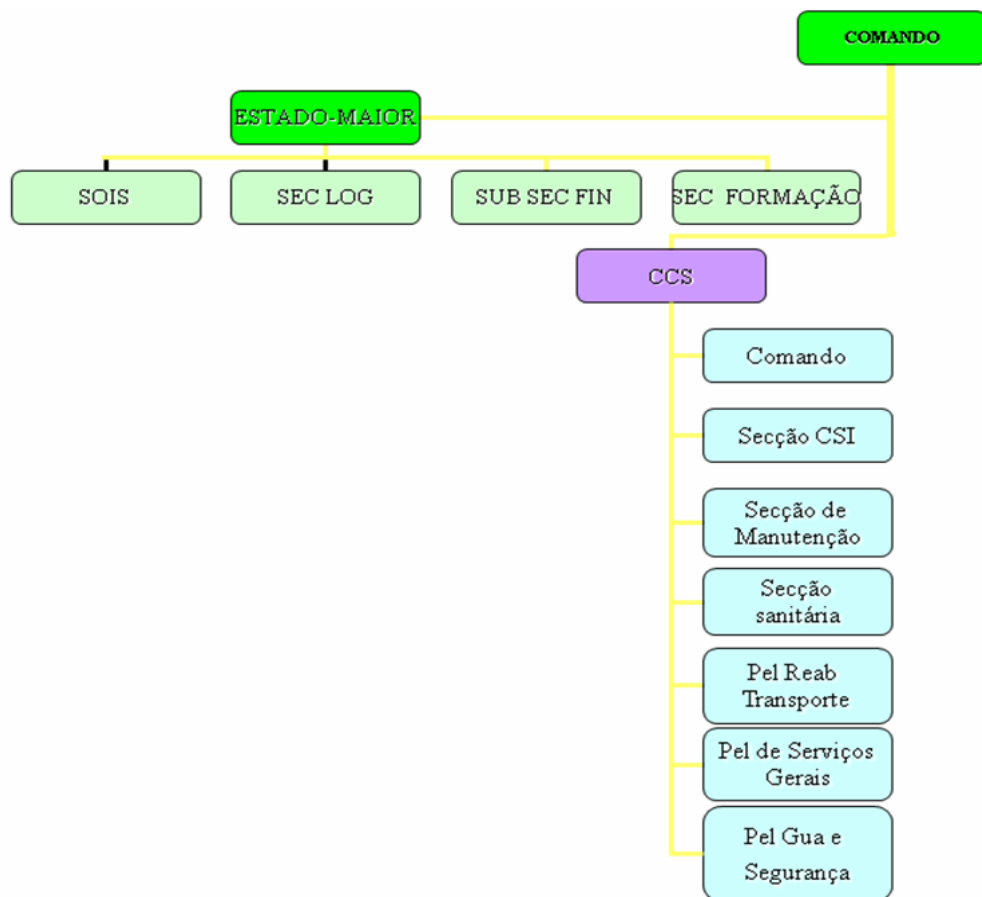


Figura E2 – Organigrama do CTOE com a CCS.

## ANEXO F – EMPENHAMENTO DAS DCCR´S

| RÚBRICAS                               | AREA | ORÇAM              |                    | Total           |                |                |                |                 |                |                |                |                |                 |             |                    |
|--|------|--------------------|--------------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------|-------------|--------------------|
|  |      | INICIAL            | c/Alteraç.         | MAR             | ABR            | MAI            | JUN            | JUL             | AGO            | SET            | OUT            | NOV            | DEC             | SOMA        |                    |
| D.01.03.01-Enc. com a Saúde            | 123  | 0,00 €             | 424,00             | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 424,00          | 0,00        | 424,00 €           |
| D.02.01.02-Combustíveis e Lubr         | 123  | 4.500,00 €         | 2.357,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 68,80          | 339,21          | 0,00           | 54,66          | 37,30          | 0,00           | 1855,57         | 0,00        | 2.355,54 €         |
| D.02.01.04-Limpeza e higiene           | 123  | 4.305,00 €         | 1.805,00           | 0,00            | 0,00           | 221,47         | 0,00           | 278,08          | 379,44         | 261,00         | 17,28          | 134,18         | 513,12          | 0,00        | 1.804,57 €         |
| D.02.01.05-Alimentação Ref Conf        | 123  | 3.700,00 €         | 3.700,00           | 236,61          | 0,00           | 1745,02        | 191,21         | 511,99          | 241,50         | 87,19          | 387,47         | 86,74          | 212,16          | 0,00        | 3.699,89 €         |
| D.02.01.06-Aliment-Gen p/Confec        | 123  | 2.000,00 €         | 3.000,00           | 174,76          | 0,00           | 133,77         | 0,00           | 330,79          | 96,56          | 790,33         | 19,65          | 77,90          | 1376,19         | 0,00        | 2.999,95 €         |
| D.02.01.08-Material de escritório      | 123  | 3.500,00 €         | 3.500,00           | 121,30          | 376,66         | 409,31         | 0,00           | 1001,68         | 0,00           | 9,86           | 0,00           | 550,38         | 1030,81         | 0,00        | 3.500,00 €         |
| D.02.01.12-Material Transp-Peças       | 123  | 3.500,00 €         | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| D.02.01.14-Outro material-Peças        | 123  | 2.000,00 €         | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| D.02.01.15-Prêmios, cond ofertas       | 123  | 4.000,00 €         | 3.640,00           | 0,00            | 0,00           | 32,30          | 217,80         | 800,39          | 0,00           | 1049,90        | 111,00         | 0,00           | 1428,60         | 0,00        | 3.639,99 €         |
| D.02.01.18-Livros docum técnica        | 123  | 0,00 €             | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| D.02.01.21-Outros bens                 | 123  | 11.720,00 €        | 7.422,00           | 939,02          | 197,20         | 296,11         | 36,30          | 1922,71         | 618,58         | 1238,58        | 351,79         | 1143,10        | 678,54          | 0,00        | 7.421,93 €         |
| D.02.02.01-Encargos Instalações        | 123  | 16.000,00 €        | 36.750,00          | 8073,05         | 3378,34        | 2547,62        | 1867,89        | 6720,55         | 0,00           | 1515,12        | 3253,55        | 0,00           | 9393,78         | 0,00        | 36.749,90 €        |
| D.02.02.03-Conservação de bens         | 123  | 2.849,00 €         | 1.067,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 750,13          | 0,00           | 0,00           | 66,00          | 0,00           | 250,00          | 0,00        | 1.066,13 €         |
| D.02.02.09.A0.00 -Internet             | 123  | 0,00 €             | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| D.02.02.09.B0.00 -Com fixas dados      | 123  | 0,00 €             | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| D.02.02.09.C0.00 - Comum fixas voz     | 123  | 1.500,00 €         | 1.500,00           | 71,14           | 34,84          | 0,00           | 350,64         | 357,08          | 0,00           | 0,00           | 461,91         | 0,00           | 224,00          | 0,00        | 1.499,61 €         |
| D.02.02.09.D0.00 - Telemoveis          | 123  | 1.000,00 €         | 500,00             | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 140,33         | 104,20         | 0,00           | 255,42          | 0,00        | 499,95 €           |
| D.02.02.21 - Portagens                 | 123  | 2.130,00 €         | 2.130,00           | 225,60          | 0,00           | 412,05         | 204,35         | 490,45          | 46,50          | 162,70         | 48,20          | 75,90          | 463,50          | 0,00        | 2.129,25 €         |
| D.02.02.25.B0.00-Outros Serviços       | 123  | 4.500,00 €         | 4.956,00           | 614,84          | 209,03         | 596,46         | 222,70         | 956,20          | 1027,07        | 203,25         | 313,16         | 332,70         | 480,18          | 0,00        | 4.955,59 €         |
| D.04.07.01-Instituiç s/fins lucrativos | 123  | 0,00 €             | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| D.07.01.10.A0.A0-Equip Básico          | 123  | 0,00 €             | 0,00               | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00           | 0,00            | 0,00        | 0,00 €             |
| <b>TOTAIS</b>                          |      | <b>67.204,00 €</b> | <b>72.751,00 €</b> | <b>10456,32</b> | <b>4196,07</b> | <b>6394,11</b> | <b>3159,69</b> | <b>14459,26</b> | <b>2409,65</b> | <b>5512,92</b> | <b>5171,51</b> | <b>2824,90</b> | <b>18161,87</b> | <b>0,00</b> | <b>72.746,30 €</b> |

Figura F1- Empenhamento das DCCR´S

# ANEXO G - ACTIVIDADE DO CTOE

## Calendário de formação 2009

JAN FEV MAR ABR MAI JUN JUL AGO SET OUT NOV DEC

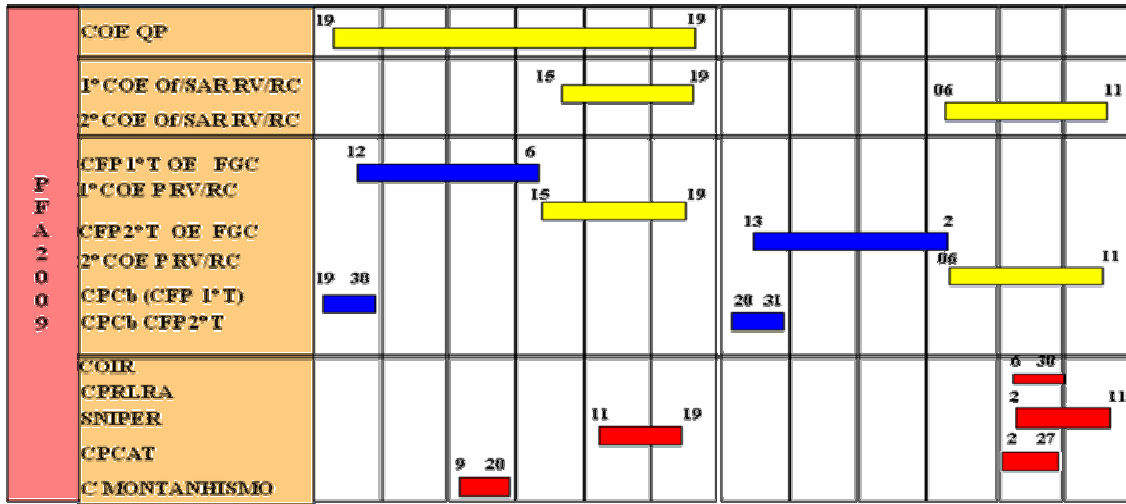


Figura G1 – Calendário de Formação 2009

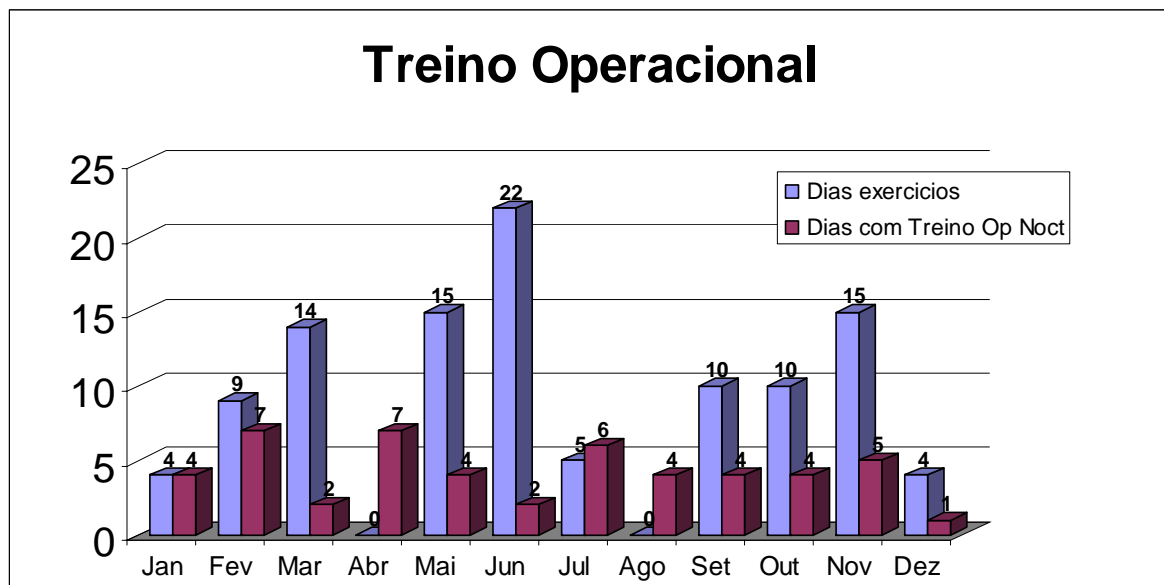


Figura G2 – Actividade Operacional do CTOE

## Anexo H – Preçário Bares

### CENTRO DE TROPAS DE OPERAÇÕES ESPECIAIS SECÇÃO LOGÍSTICA

#### PREÇÁRIO BARES DE VENDA AO BALCÃO

| ALIMENTAÇÃO                             |        |
|---|--------|
| BOLLICAO                                | 0,70 € |
| BOLO PASTELARIA                         | 0,45 € |
| CHIPICAO                                | 0,70 € |
| DONUT                                   | 0,50 € |
| MINI CROISSANTS                         | 0,75 € |
| PANADOS                                 | 0,70 € |
| RISSOIS CAMARÃO                         | 0,45 € |
| RISSOIS VARIADOS                        | 0,45 € |
| SALGADOS                                | 0,65 € |
| SANDES FIAMBRE ( 2 Fatias )             | 0,35 € |
| SANDES QUEIJO ( 2 Fatias )              | 0,35 € |
| SANDES QUEIJO/FIAMBRE ( 2 Fatias/Cada ) | 0,70 € |
| TRAVESSEIROS CHOCOLATE                  | 0,60 € |

| CAFETARIA         |        |
|-------------------|--------|
| CAFÉ              | 0,25 € |
| DESCAFEINADO      | 0,25 € |
| GALÃO (COPO 0,20) | 0,40 € |
| LEITE (COPO) 0,20 | 0,15 € |
| CHÁ               | 0,15 € |

| BEBIDAS ( DOSE 3cl ) |        |
|----------------------|--------|
| ALDEIA VELHA         | 0,50 € |
| AMENDOIA AMARGA      | 0,25 € |
| BAILEYS              | 0,70 € |
| CROFT                | 0,40 € |
| LICOR BEIRAO         | 0,50 € |
| MACIEIRA             | 0,40 € |
| MARTINI              | 0,30 € |
| MOSCATEL             | 0,25 € |
| VINHO PORTO          | 0,30 € |
| BALLANTINES          | 0,65 € |
| CHIVAS REGAL         | 1,20 € |
| CUTTY SARK           | 0,60 € |
| GRANTS               | 0,60 € |
| J.B.                 | 0,65 € |
| J.B. 15 ANOS         | 1,00 € |

| AGUAS                  |        |
|------------------------|--------|
| ÁGUA 0,33              | 0,20 € |
| ÁGUA 0,50              | 0,25 € |
| ÁGUA 1,5L              | 0,40 € |
| ÁGUA VIDAGO 0,25       | 0,40 € |
| ÁGUA VIDAGO LIMÃO 0,25 | 0,55 € |

| CERVEJAS        |        |
|-----------------|--------|
| SAGRES 0,2      | 0,45 € |
| CARLSBERG 0,33  | 0,60 € |
| SUPER BOCK 0,33 | 0,60 € |

| OUTRAS             |        |
|--------------------|--------|
| ICE TEA            | 0,50 € |
| PEPSI COLA 0,20    | 0,50 € |
| COCA COLA 0,33     | 0,50 € |
| SANTAL NECTAR      | 0,50 € |
| SEVEN UP 0,33      | 0,50 € |
| SUCOL              | 0,50 € |
| SUMOL              | 0,50 € |
| SUMOL NECTAR       | 0,50 € |
| COMPAL ( GARRAFA ) | 0,50 € |
| FANTA 0,33         | 0,50 € |

| SNACKS                  |        |
|-------------------------|--------|
| AMENDOINS C/S PIRI PIRI | 0,60 € |
| BATATA FRITA            | 0,60 € |
| BITS                    | 0,60 € |
| CHICLETES BUBBALOO      | 0,10 € |
| CHICLETES BUBBLICIOUS   | 0,05 € |
| CHICLETES TRIDENT       | 0,60 € |
| CHOCOLATE BOUNTY        | 0,60 € |
| CHOCOLATE MALTESERS     | 0,60 € |
| CHOCOLATE MARS          | 0,60 € |
| CHOCOLATE SNICKERS 60g  | 0,60 € |
| CHOCOLATE TOFFE CRISP   | 0,60 € |
| CHOCOLATES KIT-KAT 45g  | 0,60 € |
| CHOCOLATES LION 45g     | 0,60 € |
| CHOCOLATES TWIX         | 0,60 € |
| MENTOS                  | 0,50 € |
| PISTACHOS/CAJUS         | 0,60 € |
| TORRAO NOUGAT           | 0,20 € |

| GELADOS   |  |
|---|--|
| De acordo com o valor afixado na tabela de preços |  |

OBS: Este preçário entra em vigor a partir de 01 de Janeiro de 2008.

## Anexo I – Circular 06/09



**MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL  
EXÉRCITO  
COMANDO DO PESSOAL  
DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAL  
REPARTIÇÃO DE ABONOS**

**CIRCULAR N.º 06/2009**

**P.º 02.09.18**

**Lisboa, 10 de Fevereiro de 2009**

**ASSUNTO: ALIMENTAÇÃO A DINHEIRO - MILITARES**

**REF:** a) Portaria n.º 192/2009 de 10FEV;  
b) Circular n.º 13/06 de 04DEZ da RAS/DSP.

1. Informa-se que a Portaria n.º 192/2009 de 10FEV procede à actualização dos quantitativos do abono de alimentação a dinheiro, passando a ter os seguintes valores, com efeitos retroactivos a **01 de Janeiro de 2009**:

|                   |        |
|-------------------|--------|
| Primeira refeição | € 0,94 |
| Almoço / Jantar   | € 4,27 |
| Diária            | € 9,48 |

2. A actualização decorrente desta Portaria será processada, automaticamente, para vencimentos de Março de 2009;
3. Os pedidos de alimentação, continuam a ser efectuados de acordo com o disposto na Circular n.º 13/2006 de 04DEZ da RAS/DSP;
4. Quaisquer dúvidas sobre este assunto deverão ser colocadas à RAS/DSP, através dos seguintes contactos: - Telefone Militar 410023 - Telefone Civil 213260623;
5. A presente circular revoga a N/Circular n.º 09/2008 de 07MAI.

O DIRECTOR

  
ADELINO ROSÁRIO ALEIXO  
MGEN

**DISTRIBUIÇÃO: LISTA A**  
MR