



# **ACADEMIA MILITAR**

## **O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e a Contabilidade de Gestão no Exército Português**

**Autor:** Aspirante Aluno de Administração Militar Tomás Maria Margarido Correia Morais Mendonça

**Orientador:** Capitão de Administração Militar Hélio Jesus Branco Corguinho Fernandes

**Mestrado Integrado em Administração Militar**

**Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada**

**Lisboa, maio de 2020**



# **ACADEMIA MILITAR**

## **O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e a Contabilidade de Gestão no Exército Português**

**Autor:** Aspirante Aluno de Administração Militar Tomás Maria Margarido Correia Morais Mendonça

**Orientador:** Capitão de Administração Militar Hélio Jesus Branco Corguinho Fernandes

**Mestrado Integrado em Administração Militar**

**Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada**

**Lisboa, maio de 2020**

## EPÍGRAFE

*“Good decision-making requires considering the resource implications of decisions within and across functional areas. Cost Management is a key part of the solution, because it collects and links financial data with non-financial (output and performance data) and presents information in a way directly related to the major mission objectives of the Army”*

(The Deputy Assistant Secretary of the [US]Army for Cost and Economics, 2012, p. vi)

*“Cost considerations do not take precedence over mission accomplishment, but these considerations are incorporated into every decision that is made”*

(Headquarters, Department of the [US]Army, 2014, p. 5-10)

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus familiares, camaradas, amigos e namorada, que nunca deixaram de estar presentes e que tudo têm feito para bem da minha educação e do meu desenvolvimento enquanto ser humano. Que esse vosso esforço seja recompensado pelas minhas ações.

## AGRADECIMENTOS

O presente Trabalho de Investigação Aplicada representa o culminar da formação inicial enquanto oficial do quadro permanente do Exército Português. A concretização desta ambição resulta de um longo percurso e seria inalcançável sem o apoio de várias pessoas, que merecem, no mínimo, esse reconhecimento da minha parte.

Ao Capitão Hélio Fernandes, meu orientador, pelas tarefas de orientação, aconselhamento e revisão da presente investigação. E também por todas as diligências tomadas no sentido de facilitar os contactos necessários para o processo de recolha de dados, apesar do pouco tempo disponível resultante dos seus compromissos profissionais e familiares.

Ao Capitão Edgar Fontes, pelo importante contributo, tanto na fase exploratória como no processo de recolha de dados. Sem os seus conhecimentos no âmbito do funcionamento do módulo CO e da contabilidade de Gestão, teria sido muito difícil satisfazer os objetivos de investigação.

Ao Major Carlos Martins e ao Capitão Freddy Henriques pelo esforço realizado no sentido de dar resposta às minhas solicitações no âmbito da recolha de dados.

Uma palavra de apreço ao Tenente-Coronel Sérgio Augusto, Capitão Horácio Ferreira, Capitão Rodrigo Brito e ao Tenente João Arnaut, porque me permitiram conhecer melhor a realidade do Exército ao nível da implementação da Contabilidade de Gestão, por intermédio da realização de entrevistas exploratórias e/ou pela disponibilização de documentação, contribuindo para uma adequada construção da problemática de investigação.

À professora Isabel Caetano pela pronta disponibilidade demonstrada na revisão e correção do *Abstract*.

A todos os meus familiares, entre os quais destaco os meus pais, pelo tempo e esforço incalculáveis, investidos no meu crescimento e desenvolvimento enquanto ser humano.

Lembro ainda os amigos de longa data e os camaradas com os quais tive o privilégio de privar nestes últimos anos e que muito têm contribuído para o meu desenvolvimento pessoal e profissional.

Por fim, uma palavra de agradecimento especial à Cristiana, pela sua alegria e motivação, mas acima de tudo por estar sempre presente.

A todos o meu sincero agradecimento!

## RESUMO

A Contabilidade de Gestão enquanto subsistema de contabilidade responsável por fornecer informação analítica sobre gastos e rendimentos das entidades públicas, tem as suas origens no subsistema de Contabilidade Analítica previsto no Decreto-Lei n.º 232/1997, e surge revigorada pelo Decreto-Lei n.º 192/2015. A tentativa de implementação da Contabilidade Analítica no Exército através do módulo *Controlling* do Sistema Integrado de Gestão, levada a cabo entre 2006 e 2012, falhou em produzir informação relevante por incapacidade do sistema de custeio em considerar cerca de 90% dos gastos anuais da instituição. Mas entre esse período e os dias de hoje, registaram-se mudanças importantes. Para além da entrada em vigor do novo normativo contabilístico, entraram em produtivo três módulos do Sistema Integrado de Gestão que permitem integrar estes gastos no módulo *Controlling*. Assim, revela-se pertinente verificar a viabilidade de implementação de um subsistema de Contabilidade de Gestão no Exército, através do módulo *Controlling*, capaz de satisfazer os requisitos estabelecidos na Norma de Contabilidade Pública número 27.

Para delimitar o objetivo de investigação efetuou-se uma pesquisa bibliográfica e realizaram-se entrevistas exploratórias aos principais intervenientes na tentativa de implementação da Contabilidade Analítica no Exército. Após essa fase exploratória, adotou-se um raciocínio indutivo para satisfazer os objetivos de investigação. Tomada a decisão de seguir uma abordagem qualitativa, optou-se por desenvolver um estudo de caso único, exploratório e descritivo. A recolha de dados foi realizada através de análise documental, observação direta e complementada pela realização de uma entrevista semidiretiva.

Os resultados obtidos sugerem que o módulo *Controlling* tem capacidade para produzir informação capaz de satisfazer as recomendações que constam nos parágrafos 33 e 34 da Norma de Contabilidade Pública número 27. Permitiram também apurar que, apesar do atraso registado, até ao final de 2020 o projeto de implementação desse subsistema deverá estar concluído. É no âmbito desse projeto que as conclusões deste trabalho se podem revelar úteis, uma vez que, com base nos resultados obtidos, apresentam-se recomendações para o trabalho de análise, desenvolvimento de soluções e respetiva avaliação, necessário para a elaboração e planeamento desse projeto.

**Palavras-Chave:** Contabilidade de Gestão; Norma de Contabilidade Pública número 27; Exército Português; Sistema Integrado de Gestão; Módulo *Controlling*.

## ABSTRACT

Management Accounting as an accounting subsystem responsible for providing analytical information about public entities' income and expenses, has its origins in the Analytical Accounting subsystem foreseen in Decree-Law n°232 / 1997, and is reinvigorated by Decree-Law n° 192/2015. The attempt to implement Analytical Accounting in the Army through the Integrated Management System, undergone from 2008 to 2012, failed to produce relevant information due to the costing system inability to consider about 90% of the institution's annual expenses. However, from that period to the present day, important changes have taken place. Beyond the implementation of new government accounting standards, two modules of the Integrated Management System went into production, allowing data on those costs to be considered on the cost Controlling Module. Thus, it is relevant to verify the feasibility of implementing a Management Accounting subsystem in the Army, through the Controlling Module, capable of meeting the requirements established in Public Accounting Standard number 27.

A bibliographic research was carried out and exploratory interviews were conducted with the main players in the attempt to implement Analytical Accounting in the Army, to clearly define the research objective. After this exploratory phase, an inductive reasoning was adopted to accomplish the research objective. Having taken the decision to follow a qualitative approach, it was decided to develop a single case study, with an exploratory and descriptive character. Data collection was performed through document analysis and direct observation, having been complemented by a semi-directive interview.

The results obtained suggest that the Controlling Module has the capacity to produce information which satisfies the recommendations contained in paragraphs 33 and 34 of Public Accounting Standard number 27. They also made it possible to ascertain that, despite the delay registered, the project for the implementation of that subsystem should be concluded by the end of 2020. And it is within the scope of this project that the conclusions of this assignment can prove to be useful. Based on the results obtained, recommendations are presented that can be useful to the work of analysis, development of solutions and respective evaluation, necessary for the preparation and planning of this project.

**Keywords:** Management Accounting; Portuguese Public Accounting Standard number 27; Portuguese Army; Integrated Management System; Controlling Module.

# ÍNDICE GERAL

EPÍGRAFE .....	i
DEDICATÓRIA .....	ii
AGRADECIMENTOS .....	iii
RESUMO.....	iv
ABSTRACT .....	v
ÍNDICE GERAL .....	vi
ÍNDICE DE FIGURAS.....	x
ÍNDICE DE QUADROS .....	xi
ÍNDICE DE TABELAS .....	xii
LISTA DE APÊNDICES E ANEXOS .....	xiii
LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS.....	xv
INTRODUÇÃO .....	1
<b>PARTE I - ENQUADRAMENTO CONCETUAL, TEÓRICO E METODOLÓGICO</b> .....	<b>5</b>
<b>CAPÍTULO 1. CONTABILIDADE DE GESTÃO.....</b>	<b>5</b>
1.1. Contabilidade Financeira, de Custos, Analítica e de Gestão.....	5
1.2. Sistemas, Princípios e Métodos de custeio.....	7
1.2.1. Método das Secções Homogéneas.....	9
1.2.2. Método <i>Activity Based Costing</i> .....	10
1.3. Contabilidade de Gestão e os Sistemas <i>Enterprise Resource Planning</i> .....	12
<b>CAPÍTULO 2. CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO.....</b>	<b>15</b>
2.1. Evolução da Contabilidade de Gestão no Setor Público .....	15
2.2. Norma de Contabilidade Pública 27.....	17
<b>CAPÍTULO 3. CONTABILIDADE DE GESTÃO NO EXÉRCITO PORTUGUÊS .</b>	<b>21</b>
3.1. Enquadramento do Exército no Setor Público.....	21
3.2. Planeamento de Atividades e Planeamento Orçamental .....	22

3.3. Implementação do Sistema Integrado de Gestão.....	23
3.4. Modelo de Custeio Desenvolvido .....	25
3.5. Situação Atual: Limitações e Dificuldades .....	27
<b>CAPÍTULO 4. METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS .....</b>	<b>29</b>
4.1. Abordagem e Metodologia de Investigação .....	29
4.2. Problema e Questões de Investigação .....	31
4.3. Técnicas de Recolha de Dados .....	32
4.4. Procedimentos de Amostragem: Composição e Justificação .....	33
4.5. Local e Data da Pesquisa e Recolha de Dados .....	34
4.6. Técnicas de Tratamento e Análise dos Dados .....	35
<b>PARTE II - TRABALHO DE CAMPO.....</b>	<b>36</b>
<b>CAPÍTULO 5. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> <b>.....</b>	<b>36</b>
5.1. Análise Documental .....	36
5.1.1. Dados Mestre do Módulo <i>Controlling</i> .....	37
5.1.2. Tarefas Periódicas do Módulo <i>Controlling</i> .....	38
5.1.3. Integração de Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas .....	39
5.2. Estado Atual do Módulo <i>Controlling</i> .....	41
5.2.1. Dados Mestre .....	41
5.2.2. Tarefas Executáveis .....	43
5.2.3. Processamento dos Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas .....	44
5.3. Análise da Entrevista .....	44
5.4. Considerações Finais .....	47
<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>50</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>54</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>I</b>

APÊNDICE A - Definições dos Termos Utilizados na Norma de Contabilidade Pública n.º 27 .....	II
APÊNDICE B - Vantagens do Método <i>Activity Based Costing</i> e Fatores que Dificultam a sua Implementação .....	V
APÊNDICE C - Benefícios, Limitações e Fatores que Condicionam o Sucesso dos Sistemas <i>Enterprise Resource Planning</i> .....	VI
APÊNDICE D - Etapas Do Método <i>Activity Based Costing</i> de Acordo com a Norma de Contabilidade Pública n.º 27 .....	VII
APÊNDICE E - Estrutura do Exército Português.....	VIII
APÊNDICE F - Estrutura de Dados do Planeamento De Atividades.....	IX
APÊNDICE G - Fases do Modelo de Custeio Desenvolvido no Exército Português .....	X
APÊNDICE H - Encargos com Pessoal e Gastos Relacionados com Aquisições Centralizadas nas Direções Logísticas.....	XI
APÊNDICE I - Modelo de Análise .....	XII
APÊNDICE J - Guião de Entrevistas Exploratórias.....	XIII
APÊNDICE K - Guião de Entrevista ao Chefe da Secção de Contabilidade e Fiscalidade da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade da Direção de Finanças .....	XIV
APÊNDICE L - Respostas Obtidas na Entrevista ao Chefe da Secção de Contabilidade e Fiscalidade .....	XVI
APÊNDICE M - Afetação dos Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas aos Centros de Custo.....	XVIII
APÊNDICE N - Tarefas a Desenvolver no Âmbito do Projeto de Implementação da Contabilidade de Gestão no Exército Português .....	XIX
<b>ANEXOS .....</b>	<b>XX</b>
ANEXO A - Comparação entre o Método <i>Activity Based Costing</i> e o Método das Secções Homogéneas.....	XXI
ANEXO B - Características Qualitativas da Informação Financeira .....	XXII

ANEXO C - Modelos de Mapas para Divulgação da Informação obtida através do Subsistema de Contabilidade de Gestão .....	XXIII
ANEXO D - Estrutura do Setor Público Português.....	XXVI
ANEXO E - Metodologia ASAP .....	XXVII
ANEXO F - Módulos do Sistema Integrado de Gestão.....	XXVIII
ANEXO G - Grupos e Blocos de Implementação do Sistema Integrado de Gestão .....	XXIX
ANEXO H - Estrutura da Direção De Finanças .....	XXX
ANEXO I - Processo de Despesa no Exército Português.....	XXXI
ANEXO J - Associação dos Documentos de Compra ao Centro de Custo Responsável .....	XXXII
ANEXO K - Processamento de Vencimentos .....	XXXIII
ANEXO L - Rateio dos Gastos dos Centros de Custo Operacionais para as Atividades .....	XXXIV

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1 - Modelo conceptual de Contabilidade de Gestão do Exército Português.....	26
Figura n.º 2 - Esquema representativo das fases do modelo de custeio do módulo CO.....	40
Figura n.º 3 - Estrutura do Exército Português .....	VIII
Figura n.º 4 - Pirâmide ilustrativa da estrutura de dados do Planeamento de Atividades no Exército Português.....	IX
Figura n.º 5 - Situação atual relativa à afetação dos encargos com pessoal e gastos com aquisições centralizadas aos centros de custo .....	XVIII
Figura n.º 6 - Situação desejável relativa à afetação dos encargos com pessoal e gastos com aquisições centralizadas aos centros de custo .....	XVIII
Figura n.º 7 - Ordenação cronológica e sequencial das tarefas necessárias para a operacionalização do projeto de implementação da CG no Exército .....	XIX
Figura n.º 8 - Fases da metodologia ASAP .....	XXVII
Figura n.º 9 - Módulos da plataforma SAP do SIG .....	XXVIII
Figura n.º 10 - Grupos de implementação do SIG/DN, respetivos blocos e módulos abrangidos.....	XXIX
Figura n.º 11 - Estrutura da Direção de Finanças .....	XXX
Figura n.º 12 - Fluxo genérico do processo de despesa no Exército Português .....	XXXI
Figura n.º 13 - Separador do módulo MM que permite associar os documentos de compra ao centro de custo .....	XXXII
Figura n.º 14 - Separador de atribuição organizacional no processamento de vencimentos em RHV .....	XXXIII
Figura n.º 15 - Necessidade de definição da classe 9 para proceder ao rateio dos gastos dos centros de custo operacionais para as atividades.....	XXXIV

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro n.º 1 - Subsistemas de contabilidade previstos no SNC-AP.....	18
Quadro n.º 2 - Relação entre as componentes do sistema de informação para a CG e os dados mestre do módulo CO.....	38
Quadro n.º 3 - Definições apresentadas na NCP 27 e definições equivalentes presentes na literatura.....	II
Quadro n.º 4 - Vantagens do método ABC e fatores que dificultam a sua implementação .	V
Quadro n.º 5 - Benefícios esperados e limitações da utilização dos sistemas ERP.....	VI
Quadro n.º 6 - Fatores que condicionam o sucesso dos sistemas ERP.....	VI
Quadro n.º 7 - Comparação entre as etapas do método ABC previstas na NCP 27 e as fases do Método ABC .....	VII
Quadro n.º 8 - Comparação entre as fases do modelo de custeio desenvolvido pelo Exército e as etapas a percorrer no método de custeio das secções homogéneas .....	X
Quadro n.º 9 - Modelo de Análise .....	XII
Quadro n.º 10 - Sinopse das respostas do chefe da SCF/RGFC/DFin às perguntas do grupo I .....	XVI
Quadro n.º 11 - Sinopse das respostas do chefe da SCF/RGFC/DFin às perguntas do grupo II .....	XVII
Quadro n.º 12 - Comparação entre o método ABC e o método das Seções Homogéneas	XXI
Quadro n.º 13 - Resultados por funções .....	XXIII
Quadro n.º 14 - Resultados por produtos vendidos e serviços prestados no período ....	XXIII
Quadro n.º 15 - Custos por atividades ou funções.....	XXIV
Quadro n.º 16 - Gastos de produção por produtos e serviços finais.....	XXIV
Quadro n.º 17 - Rendimentos gerais e gastos não incorporados.....	XXV
Quadro n.º 18 - Estrutura do Setor Público Português .....	XXVI

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela n.º 1 - Valores absolutos dos gastos relacionados com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e encargos com pessoal em 2019 e 2020 .....	XI
Tabela n.º 2 - Valores percentuais dos gastos relacionados com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e encargos com pessoal em 2019 e 2020 .....	XI

## LISTA DE APÊNDICES E ANEXOS

### APÊNDICES

<b>Apêndice A</b>	Definições dos Termos Utilizados na Norma de Contabilidade Pública n.º 27	I
<b>Apêndice B</b>	Vantagens do Método <i>Activity Based Costing</i> e Fatores que Dificultam a sua Implementação	V
<b>Apêndice C</b>	Benefícios, Limitações e Fatores que Condicionam o Sucesso dos Sistemas <i>Enterprise Resource Plannig</i>	VI
<b>Apêndice D</b>	Etapas do Método <i>Activity Based Costing</i> de acordo com a Norma de Contabilidade Pública n.º 27	VII
<b>Apêndice E</b>	Estrutura do Exército Português	VIII
<b>Apêndice F</b>	Estrutura de Dados do Planeamento de Atividades	IX
<b>Apêndice G</b>	Fases do Modelo de Custeio Desenvolvido no Exército Português	X
<b>Apêndice H</b>	Encargos com Pessoal e Gastos Relacionados com Aquisições Centralizadas nas Direções Logísticas	XI
<b>Apêndice I</b>	Modelo de Análise	XII
<b>Apêndice J</b>	Guião de Entrevistas Exploratórias	XIII
<b>Apêndice K</b>	Guião de Entrevista ao Chefe da Secção de Contabilidade e Fiscalidade da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade da Direção de Finanças	XIV
<b>Apêndice L</b>	Respostas Obtidas na Entrevista ao Chefe da Secção de Contabilidade e Fiscalidade	XVI
<b>Apêndice M</b>	Afetação dos Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas aos Centros de Custo	XVIII
<b>Apêndice N</b>	Tarefas a Desenvolver no Âmbito do Projeto de Implementação da Contabilidade de Gestão no Exército Português	XIX

### ANEXOS

<b>Anexo A</b>	Comparação entre o Método <i>Activity Based Costing</i> e o Método das Secções Homogéneas	XXI
<b>Anexo B</b>	Características Qualitativas da Informação Financeira	XXII

<b>Anexo C</b>	Modelos de Mapas para Divulgação da Informação obtida através do Subsistema de Contabilidade de Gestão	XXIII
<b>Anexo D</b>	Estrutura do Setor Público Português	XXVI
<b>Anexo E</b>	Metodologia ASAP	XXVII
<b>Anexo F</b>	Módulos do Sistema Integrado de Gestão	XXVIII
<b>Anexo G</b>	Grupos e Blocos e Implementação do Sistema Integrado de Gestão	XXIX
<b>Anexo H</b>	Estrutura da Direção de Finanças	XXX
<b>Anexo I</b>	Processo de Despesa no Exército Português	XXXI
<b>Anexo J</b>	Associação dos Documentos de Compra ao Centro de Custo Responsável	XXXII
<b>Anexo K</b>	Processamento de Vencimentos	XXXIII
<b>Anexo L</b>	Rateio dos Gastos dos Centros de Custo Operacionais para as Atividades	XXXIV

## LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

<b>ABC</b>	<i>Activity Based Costing</i>
<b>AdMil</b>	Administração Militar
<b>art.º</b>	Artigo
<b>ASAP</b>	<i>Accelerated SAP</i>
<b>CC</b>	Centro de Custo
<b>CEME</b>	Chefe do Estado Maior do Exército
<b>Cfr.</b>	Conferir
<b>CFT</b>	Comando das Forças Terrestres
<b>CG</b>	Contabilidade de Gestão
<b>CID</b>	Comando de Instrução e Doutrina
<b>CNC</b>	Comissão de Normalização Contabilística
<b>CNCP</b>	Comité de Normalização Contabilística Público
<b>CO</b>	<i>Controlling</i>
<b>CP</b>	Contabilidade Pública
<b>DA</b>	Direção de Aquisições
<b>DFin</b>	Direção de Finanças
<b>DL</b>	Decreto Lei
<b>DSSI</b>	Direção de Serviços de Sistemas de Informação
<b>ECOSF</b>	Elementos da Componente Operacional do Sistema de Forças
<b>EME</b>	Estado-Maior do Exército
<b>EPA</b>	Escola Prática de Artilharia
<b>EPS</b>	Escola Prática dos Serviços
<b>ERP</b>	<i>Enterprise Resource Planning</i>
<b>et al.</b>	“ <i>et aliae</i> ” – E outros
<b>IGE</b>	Inspeção Geral do Exército
<b>IPE</b>	Instituto dos Pupilos do Exército
<b>IPSAS</b>	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
<b>IPSASB</b>	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
<b>IUM</b>	Instituto Universitário Militar
<b>MDN</b>	Ministério da Defesa Nacional
<b>MEDNAM</b>	Ministério da Defesa Nacional e dos Assuntos do Mar

<b>MF</b>	Ministério das Finanças
<b>MM</b>	<i>Materials Management</i>
<b>n.º</b>	Número
<b>NCP 27</b>	Norma de Contabilidade Pública n.º 27
<b>OCAD</b>	Órgãos Centrais de Administração e Direção
<b>OE</b>	Objetivo Específico
<b>OG</b>	Objetivo Geral
<b>OTOC</b>	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
<b>p.</b>	Página
<b>PA</b>	Plano de Atividades
<b>PCM</b>	Plano de Contas Multidimensional
<b>PG</b>	Plenário Geral
<b>PO</b>	Plano Orçamental
<b>POCP</b>	Plano Oficial de Contabilidade Pública
<b>QD</b>	Questão Derivada
<b>RCFTIA</b>	Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada
<b>RGFC</b>	Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade
<b>RHV</b>	Recursos Humanos e Vencimentos
<b>SAP</b>	Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda
<b>SCF</b>	Secção de Contabilidade e Fiscalidade
<b>SGMDN</b>	Secretaria Geral do Ministério da Defesa Nacional
<b>SIG</b>	Sistema Integrado de Gestão
<b>SNC</b>	Sistema de Normalização Contabilística
<b>SNC-AP</b>	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
<b>TdC</b>	Tribunal de Contas
<b>TI</b>	Tecnologias de Informação
<b>U/E/O</b>	Unidades, Estabelecimentos e Órgãos
<b>Vol.</b>	Volume

## INTRODUÇÃO

O presente Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada (RCFTIA) surge no âmbito da obtenção do grau de Mestre em Administração Militar e está subordinado ao tema: **“O SNC-AP e a Contabilidade Gestão no Exército Português”**.

As origens da Contabilidade de Gestão (CG) como complemento da contabilidade financeira remontam ao primeiro terço do século XX, tendo por base o desenvolvimento da contabilidade de custos (Anthony, 2003). A sua implementação nas organizações tem sido objeto de estudo nas últimas décadas (Baldvinsdottir, Mitchell, & Norreklit, 2010; Johnson & Kaplan, 1987; Scapens, 2006) e constitui um tema de estudo decisivo, de modo a garantir a aplicabilidade dos modelos teóricos existentes (Bromwich & Scapens, 2016).

O debate desta temática tem tido maior preponderância no setor privado, *“sendo a sua aplicação no setor público muitas vezes relegada para segundo plano”* (Martins & Peixinho, 2017, p. 65). Não obstante, a pressão para tomar melhores decisões e utilizar os recursos de modo mais inteligente tem vindo a aumentar ao longo das últimas décadas, levando as entidades do setor público a adaptar teorias, métodos e técnicas utilizados no setor privado, com o intuito de melhorar as práticas de gestão (Cokings, 2006, p. 1).

No Setor Público Português, o apuramento de informação contabilística relevante para apoiar a tomada de decisão tem vindo a assumir cada vez maior importância (idem). O que se deve, por um lado, à necessidade de rigor e transparência na utilização de recursos públicos e, por outro lado, à sua utilidade no apoio à gestão, análise e avaliação de desempenho (Teixeira, 2016a). Já em 1997, por força do Decreto-Lei n.º 232/97 que publicou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), estavam previstos para o setor público três subsistemas contabilísticos de implementação obrigatória: a contabilidade patrimonial, a orçamental e a analítica. Não obstante, o POCP pouca referência fazia ao modo de implementação do subsistema de contabilidade analítica, o que em conjugação com outros fatores, levou a que a sua implementação ficasse aquém do que seria necessário para cumprir *“o processo de harmonização contabilística, de aumento de transparência e de melhoria da economia, eficiência e eficácia na gestão da administração pública”* (Jorge, 2015 citado em Fernandes & Gomes, 2019, p. 2).

Assim, surge em 2015 um novo normativo contabilístico – O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) – publicado pelo

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que vem introduzir pequenas, mas significativas mudanças de gênese no âmbito da CG. À semelhança do anterior normativo, prevê a implementação obrigatória de três subsistemas contabilísticos: contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, devendo este último “*permitir avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviço a prestar aos cidadãos*” (Ministério das Finanças [MF], 2015, p. 7586). O novo normativo dedica à CG a Norma de Contabilidade Pública n.º 27 (NCP 27), onde são definidos os requisitos gerais para a sua apresentação, orientações para a sua estrutura e desenvolvimento, bem como requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação. Esta norma viu a sua importância acrescida com a publicação da Instrução n.º1/2019 – Plenário Geral (PG) do Tribunal de Contas (TdC), que prevê a inclusão de informação proveniente da CG, de acordo com os pontos 33 e 34 da NCP27, no âmbito dos documentos de prestação de contas a submeter ao TdC.

A implementação plena e decisiva do SNC-AP deverá passar pela utilização intensiva da “*contabilidade de gestão para otimizar continuamente a eficiência económica do seu funcionamento*” (Unidade Técnica de Apoio Orçamental, 2019, p. 2). Do mesmo modo, Teixeira (2016b, p. 2) afirma que “*a gestão eficiente, eficaz e com qualidade imposta no SNC-AP, requer obrigatoriamente informação obtida no Sistema de CG*”. Contudo, a NCP 27 permanece ainda insuficientemente aplicada no setor público, sendo que são a Saúde e os Municípios, os sectores onde se têm verificado os maiores avanços, mas mesmo esses com muitas limitações (idem). Urge, portanto, perceber o que está por fazer para que a implementação desta norma se torne uma realidade em todo o Setor Público, sendo que, “*não é a sua obrigatoriedade, mas a possibilidade de apoiar a gestão adequada dos processos internos ou nas diferentes fases de formação dos custos, que impõe a implementação deste sistema contabilístico*” (ibidem).

Um sistema de CG deve ser concebido como ferramenta de auxílio à implementação da estratégia de uma organização, tendo em vista a satisfação das necessidades de informação dos gestores (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015). De acordo com o seu referencial para o planeamento estratégico, a médio e longo prazo, o Exército deverá tornar-se numa organização de alto desempenho, através da utilização adequada dos recursos financeiros (Estado-Maior do Exército [EME], 2016). Para o Exército, é imprescindível preparar esta mudança, “*a fim de mitigar a falta de informação e de controlo sobre a gestão dos seus recursos humanos e materiais*” (idem, p. 39). Deste modo, em consonância com o

planeamento estratégico do Exército, a Direção de Finanças (DFin) definiu como uma das ações para o triénio 2019-2021, a implementação e expansão do Módulo *Controlling* (CO) do Sistema Integrado de Gestão (SIG). Ação essa que está associada à “*Atividade A1.6.1 Integração SIG – Contabilidade de Custos*”, definida no âmbito do “*Objetivo Operacional 1.6 – Otimizar a Obtenção e Gestão de Recursos Financeiros*” (DFin, 2019).

Em 2008 foi desenvolvido um projeto piloto de implementação da contabilidade analítica através do módulo CO, em 3 três Unidades do Exército. Consequentemente, em 2011, o modelo testado e a estrutura de base para o módulo CO foram reajustadas, de modo a permitir a sua implementação em todo o Exército. No entanto, por diversas condicionantes, entre elas a falta de decisão superior, essa implementação não chegou a concretizar-se<sup>1</sup>. Para além do factor “não decisão superior”, o maior entrave à implementação da CG prendia-se com a incapacidade do Módulo CO para processar os encargos com pessoal e gastos com aquisições realizadas centralmente pelas Direções Logísticas<sup>2</sup> (Arnaut, 2016; V. Fernandes, 2010; P. Fernandes, 2010)<sup>3</sup>. Isto devia-se ao facto dos mesmos não estarem a ser processados em SIG. Mas, entretanto, os módulos *Material Management* (MM) e *Asset Accounting* (AA) foram sendo progressivamente implementados e, a partir de 2019, o processamento de vencimentos passou também a ser realizado no SIG, através do módulo Recursos Humanos e Vencimentos (RHV).

Ao olhar para o orçamento da despesa para o ano económico de 2020, verificamos que cerca de 71% se destina a assumir encargos com pessoal e 18% dizem respeito a custos relacionados com as aquisições centralizadas. Isto implica que, se o intuito do sistema de CG é apurar informação materialmente relevante para o apoio à tomada de decisão, a obtenção e análise de informação deverá incidir principalmente sobre os encargos com pessoal e despesas referentes a aquisições centralizadas nas Direções Logísticas. O que justifica a limitação da abordagem do ponto de vista organizacional.

O ano de 2019 coincidiu também com a entrada em vigor do SNC-AP no Exército. A este respeito, importa realçar que o modelo de contabilidade de gestão que está na base do módulo CO foi desenvolvido antes da publicação e entrada em vigor do novo normativo contabilístico e que, desde então, não foi efetuada qualquer alteração<sup>4</sup>. Assim, esta

---

<sup>1</sup> Cfr. observação direta com Cap AdMil Fontes no dia 4 de fevereiro pelas 14h30.

<sup>2</sup> Direção de Material e Transportes (DMT) e Direção de Aquisições (DA).

<sup>3</sup> Esta opinião foi também confirmada pelas entrevistas exploratórias. Cfr. Observação Direta com Capitão AdMil Fontes no dia 4 de fevereiro de 2020 pelas 14h30; com Capitão AdMil Brito no dia 4 de janeiro de 2020 pelas 11h00; e com Tenente-Coronel AdMil Sérgio Augusto, no dia 5 de março pelas 10h30.

<sup>4</sup> Cfr. Observação Direta com Capitão AdMil Fontes no dia 4 de janeiro de 2020 pelas 14h30 e com Capitão AdMil Brito no dia 4 de janeiro de 2020 pelas 11h00.

investigação abarca o período temporal compreendido entre 2008, ano de início da concepção do modelo de CG que constitui a base de funcionamento do módulo CO, e os dias de hoje.

Definidos os limites da abordagem, o objetivo geral (OG) deste trabalho passará por verificar a viabilidade de implementação de um subsistema de CG no Exército, através do SIG, capaz de satisfazer as recomendações da NCP 27. Por conseguinte, a Questão Central (QC) desta investigação será a seguinte: **é viável a implementação de um subsistema de CG no Exército, através do módulo CO, com capacidade para satisfazer as recomendações da NCP 27?**

De acordo com o OG, foram definidos os seguintes objetivos específicos (OE):

**OE1** - Verificar de que modo é que os gastos com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e encargos com pessoal estão a ser integrados e processados no Módulo CO;

**OE2** - Averiguar se é possível fazer corresponder as atividades estabelecidas no PA ao tipo de atividades definidas no CO;

**OE3** - Determinar quais são as capacidades atuais do Módulo CO, no que respeita ao fornecimento de dados para a produção de relatórios de gestão conforme as recomendações da NCP 27.

Para responder à QC e satisfazer os objetivos acima enunciados, estruturou-se a investigação em duas partes. A Parte I refere-se ao Enquadramento Teórico, Concetual e Metodológico, e a Parte II diz respeito ao Trabalho de Campo.

A Parte I é composta por 4 capítulos. O primeiro é dedicado ao conceito de CG, fazendo referência aos princípios, métodos e sistemas de custeio, bem como ao relacionamento entre a CG e os sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP). O segundo apresenta a evolução e estado atual da CG no Setor Público, tendo como foco a NCP 27. O terceiro capítulo diz respeito ao ponto de situação da CG no Exército. Por último, no quarto capítulo, são apresentados a metodologia, métodos e materiais utilizados para cumprir os objetivos de investigação.

Na Parte II apresentam-se os resultados obtidos e procede-se à sua análise e discussão, tendo em vista dar resposta a cada uma das questões de investigação. Por último, são apresentadas as Conclusões, bem como as limitações desta investigação e as recomendações que se julgam pertinentes em função dos resultados obtidos.

# PARTE I - ENQUADRAMENTO CONCEPTUAL, TEÓRICO E METODOLÓGICO

## CAPÍTULO 1. CONTABILIDADE DE GESTÃO

Este primeiro capítulo surge da necessidade de garantir uma correta aplicação da terminologia associada à CG, procurando também destacar os aspetos teóricos mais relevantes para a implementação de um sistema de CG. Assim, inicia-se com a delimitação do conceito de CG que será utilizado ao longo de toda a investigação. Segue-se a referência ao conceito de sistema de custeio, que implica a identificação e descrição dos princípios e métodos de custeio existentes. Por último, aborda-se a relação entre os sistemas ERP e a CG.

### 1.1. Contabilidade Financeira, de Custos, Analítica e de Gestão

As funções básicas de gestão envolvem o planeamento e o controlo da empresa (Gouveia, Fernandes, & Gonçalves, 2015). E a informação contabilística, apesar de ser apenas uma das variadas fontes de informação disponíveis para os gestores e decisores, deve ser vista como um importante contributo (Arnold & Turley, 1996).

Segundo Caiado (1986, p. 11), de entre todas as ferramentas de que as organizações modernas podem dispor, a **Contabilidade** é aquela que “*por excelência desempenha ao mesmo tempo uma função de meio de informação e de meio de controlo, cuja técnica tem vindo a conhecer aperfeiçoamentos sucessivos e o seu campo de aplicação a ampliar-se gradualmente*”. Se considerarmos a contabilidade como ciência única, é dela que derivam as diferentes áreas da contabilidade, enquanto aplicações dessa ciência (Rijo, 2012), entre as quais se inclui a CG.

Por motivos de clareza e coerência, e porque surgem conceitos e definições na literatura que podem causar alguma confusão (Costa, 2005), é necessário esclarecer e delimitar o conceito de CG adotado nesta investigação.

De acordo com Coelho (2006, p. 86), a **Contabilidade Financeira** “*é o instrumento de medida do património da empresa, controla as relações com terceiros, regista as variações da composição do património e as causas das modificações do seu valor e apura o resultado global*”, sendo que toda esta informação é materializada pela elaboração das demonstrações financeiras (Nabais & Nabais, 2010).

Sem colocar em causa a necessidade e importância dessa informação, a mesma acaba por ser insuficiente para apoiar o processo de toma de decisão exercido pelos gestores (Horngren & Foster, 1987). Assim, começou a desenvolver-se<sup>5</sup> nas empresas de maior dimensão a **Contabilidade de Custos** com o intuito de determinar o custo dos produtos no decorrer do processo de fabrico e o custo total dos produtos fabricados (Costa, 2005). A preocupação desta nova área da contabilidade resumia-se fundamentalmente à adoção do método mais correto de afetação de custos aos diferentes objetos de custo<sup>6</sup>, de modo a apurar e analisar os custos industriais (Caiado, 2002). Para Maher (2001) trata-se do ramo da contabilidade responsável pela medição, registo e relato de informações acerca de custos, sendo que o seu papel é sobretudo interno.

A **Contabilidade Analítica** aparece porque os custos não devem constituir o único elemento de análise que apoia e sustenta a tomada de decisão (Pereira, 1988). Segundo Pereira e Franco (2001, p. 25), a “*Contabilidade Analítica tem por objetivo fornecer informações de natureza económica para o planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões e, no caso das empresas produtoras, para avaliação das existências finais com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos*”. Para Afonso (2002, p. 9), esta contabilidade “*não se cinge às empresas industriais e é cada vez mais um instrumento de avaliação e análise para avaliadores externos, como sejam investidores, acionistas, estado, etc*”. Em comparação com a Contabilidade de Custos, Rodrigues e Simões (2012) afirmam que a Contabilidade Analítica se caracteriza por adotar uma perspetiva holística da informação financeira, preocupando-se também com a análise de proveitos, ativos e passivos.

Mas são as diferentes perspetivas e conceitos em torno da **Contabilidade de Gestão** que podem suscitar as maiores dúvidas. Para Caiado (2015, p. 49) a CG resulta de uma abordagem da Contabilidade Analítica virada para os aspetos da gestão e trata-se de “*um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão*”. Costa (2005) defende que o papel da CG poderá ser idêntico ao da Contabilidade Analítica, uma vez que ambas têm como base a Contabilidade de Custos e a sua finalidade é proporcionar informação que apoie a tomada de decisão e facilite o controlo e planeamento. Alves (2014) alega que o conceito de CG parte precisamente da ideia de que

---

<sup>5</sup> Segundo Costa (2005), a Contabilidade de Custos terá tido o seu início após a Revolução Industrial.

<sup>6</sup> Um objeto de custo é “*qualquer item para o qual se deseja medir o custo isoladamente, de outra forma, é o que o utilizador pretende custear. Como exemplos de objeto de custo, podemos considerar um produto, um serviço, uma secção, uma atividade, um curso lecionado numa escola, etc.*” (Sousa, 2013, p. 20).

a contabilidade de custos é um importantíssimo instrumento de Gestão. De acordo com a autora, um sistema de CG deverá procurar produzir informação com quatro finalidades, nomeadamente: auxiliar no planeamento, controlo de gastos e avaliação de desempenho; analisar a rentabilidade dos objetos de custo; apoiar decisões estratégicas de investimento e lançamento de novos produtos; disponibilizar informação analítica para utilizadores externos.

Assim, parece razoável a abordagem defendida por Alves (2014) e Julve et al. (1994), segundo a qual, no início, em termos gerais, utilizava-se o termo Contabilidade de Custos, cujo desenvolvimento deu lugar à Contabilidade Analítica e que atualmente está a ser substituído pela Contabilidade de Gestão.

Ao analisar literatura anglo-saxónica, deparamo-nos com os conceitos de *Financial Accounting*, *Cost Accounting* (Contabilidade de Custos) e *Management Accounting* (Contabilidade de Gestão). O conceito de *Financial Accounting* é idêntico ao de Contabilidade Financeira, estando essencialmente vocacionado para o controlo das relações com terceiros, variações no património e resultado global. Já os outros dois, divergem dos conceitos descritos anteriormente<sup>7</sup> (Hansen, Mowen, & Guan, 2009; Horngre & Foster, 1987).

Por conseguinte, considera-se adequada a utilização do termo CG enquanto área da contabilidade que tem por base a contabilidade de custos e é responsável por produzir informação analítica sobre gastos e rendimentos provenientes da atividade de uma organização, com o intuito de contribuir para a tomada de decisão e aumento da economia e eficiência na utilização dos recursos. Trata-se de um conceito semelhante ao adotado no SNC-AP, em substituição do termo Contabilidade Analítica, sendo idêntica a finalidade de ambos.

## **1.2. Sistemas, Princípios e Métodos de custeio**

Para que a informação proveniente da CG seja útil para apoiar o processo de tomada de decisão, todas as organizações necessitam de encontrar um método de apuramento de custos, implementado através de um sistema de custeio (Horngren, Sundem, & Stratton, 2004), definido como “*um conjunto de processos e procedimentos desenvolvidos de forma*

---

<sup>7</sup> Ainda que Horngre e Foster (1987), reconheçam a semelhança entre *Cost* e o *Management Accounting*, o primeiro está um patamar acima do segundo, uma vez que engloba o *Management Accounting* e parte do *Financial Accounting*, na medida em que o seu papel de apuramento dos custos dos produtos concorre também para a satisfação dos requisitos da prestação de contas, numa perspetiva externa.

*sistemática, com o propósito de medir, registrar e disponibilizar informação sobre os custos”* (Heitger, Ogan, & Matulich, 1992, p. 17).

Atualmente, existe uma vasta panóplia de sistemas possíveis de adotar, encontrando-se alguns deles padronizados. A escolha de um ou de outro deve depender “*do tipo e da natureza da organização e do tipo do produto ou do serviço, da estratégia da empresa e das necessidades de informações de gestão, e ainda da relação custo-benefício de adquirir, projetar, modificar e operar um dos sistemas escolhidos*” (Blocher, Chen, Cokins, & Lin, 2006, p. 91). Neste sentido Jordan, Neves e Rodrigues (2015, p. 118) afirmam que, “*na modelação de qualquer sistema contabilístico, deve ter-se presente a orientação estratégica e a utilidade para a gestão*”.

Um sistema de custeio contempla princípios e métodos de custeio: os princípios dizem respeito ao modo de tratamento de gastos fixos e variáveis<sup>8</sup>, enquanto os métodos se relacionam com o processamento de gastos diretos e indiretos<sup>9</sup> (Caiado, 2015).

Quanto aos princípios de custeio, distinguem-se os seguintes: o Princípio de Custeio Total, segundo o qual todos os gastos de uma organização são imputados aos produtos/serviços finais, podendo existir algumas variantes<sup>10</sup>; e o Princípio de Custeio Variável, em que o custo final dos produtos/serviços resulta apenas da imputação dos gastos variáveis industriais, sendo os restantes considerados como despesas do período (Wernke, 2004).

Já em relação aos métodos, a realidade não é assim tão clarividente, coexistindo várias opiniões acerca do modo mais adequado de imputar os gastos diretos e indiretos aos objetos de custo<sup>11</sup>. Foi a publicação de Johnson e Kaplan (1987) que relançou a discussão em torno desta temática, levando a que desde então, a análise e discussão académica destes métodos faça distinção entre métodos tradicionais e métodos inovadores<sup>12</sup>. Dos denominados métodos inovadores, destaca-se o *Activity Based Costing* (ABC), cuja aplicação também já se encontra prevista para o Setor Público, conforme será evidenciado. Entre os métodos tradicionais, neste trabalho apenas nos debruçaremos sobre o método das secções

---

<sup>8</sup> Ver Apêndice A.

<sup>9</sup> Ver Apêndice A.

<sup>10</sup> De acordo com Alves (2014), o custo dos produtos/serviços finais pode resultar da imputação de todos os custos diretos ou indireto, ou pode apenas contemplar os custos diretos dos produtos/serviços, sendo os custos indiretos reconhecidos como gastos do período.

<sup>11</sup> Segundo Alves (2014, p. 18), a natureza direta ou indireta dos gastos “*é definida pelos mecanismos de consumo dos fatores de custo, que podem ser mais ou menos complexos, dependendo das características do processo de produção. O critério que se possa escolher para imputar os custos indiretos aos produtos constitui apenas uma relação que tem por objetivo assemelhar-se à medida original*”.

<sup>12</sup> Para além do ABC, Alves (2014) destaca os seguintes: *Just-In-Time*, *Backflush Costing*, *Target Costing* e *Economic Value Added (EVA)*, *Benchmarking*, *Kaizen* e o *Time Driven Activity Based Costing*.

homogéneas, por ser aquele “*que apresenta características de maior rigor científico, [e] aquele em que o tratamento dos custos indiretos é feito por processos mais racionais*” (Alves, 2014, p. 12), mas, principalmente, pelo facto de estar na base do modelo de Contabilidade de Gestão concebido pelo Exército Português.

### 1.2.1. Método das Secções Homogéneas

O método das secções homogéneas, podendo também ser denominado por “método dos Centros de Custo (CC)”, terá tido origem em França no ano de 1937 (Alves, 2014). Segundo Bornia (2002), baseia-se na premissa de que é possível aferir o desempenho de cada secção através da atribuição de unidades de trabalho<sup>13</sup>, permitindo no fim comparar os custos de cada secção com a atividade produzida.

De acordo com Martins e Peixinho (2017), estamos perante um método que está assente numa divisão das organizações em segmentos organizacionais (secções ou CC) que contraem custos, posteriormente atribuídos aos objetos de custo. Segundo Estrela (2011), este método exige a classificação dos gastos por funções, por natureza e estrutura.

Para Bornia (2002), é necessário percorrer as seguintes fases para chegar ao custo final de cada segmento:

- **Divisão da organização em centros de custo** – a organização deve ser dividida, de acordo com as suas funções, em CC principais e auxiliares, que se podem dividir em centros administrativos e financeiros e centros de distribuição<sup>14</sup>, sendo que cada centro ou secção deve ter um responsável, deve ser executora de pelo uma atividade ou tarefa e para cada uma dessas deve existir uma unidade de medida;
- **Repartição dos Gastos Diretos** – os gastos diretos são atribuídos aos CC principais e auxiliares diretamente responsáveis pelos mesmos;
- **Distribuição primária** – os gastos comuns a dois ou mais centros são distribuídos através da definição de critérios que procuram refletir o consumo real desses gastos;

---

<sup>13</sup> Por unidade de trabalho entende-se qualquer unidade (dia, hora máquina, hora/homem, ect) definida para medir a atividade das secções e serve simultaneamente para repartir custos por outras secções ou pelos produtos (Fernandes, 2010).

<sup>14</sup> “As **secções principais** concorrem diretamente para o aprovisionamento, produção e venda do produto/serviço (...) as **secções auxiliares**, aquelas que concorrem com os bens ou serviços para outras secções, sejam entre elas próprias ou às principais (...) **secções administrativas e financeiras**, ou seja secções de suporte que correspondem a atividades gerais, tais como, administração, contabilidade (...) **secções de distribuição**, aquelas que agrupam as despesas relacionadas com o exercício de tarefas comerciais” (Alves, 2014, p. 15).

- **Distribuição secundária** – depois de distribuídos os custos diretos e comuns por todos os centros, ocorre uma segunda distribuição dos centros auxiliares para os centros principais, mas não sem antes ter procedido à distribuição recíproca entre os diversos centros auxiliares, com base em critérios que reflitam a contribuição de cada centro para a atividade dos restantes;
- **Distribuição final** – por último, são imputados os custos dos centros principais aos objetos de custo, através da divisão do custo total dos CC principais pelas respetivas unidades de trabalho.

De acordo com Cooper (1994), a principal limitação deste método prende-se com o facto de imputar os custos de acordo com unidades de trabalho que variam em função do volume de produção. Esta abordagem sofre, portanto, de alguns defeitos que podem resultar no apuramento de custos distorcidos, uma vez que os custos da capacidade ociosa<sup>15</sup> são imputados aos objetos de custo, fornecendo informações sobre o que é gasto, mas não sobre o modo como é gasto (Oseifuah, 2014).

### 1.2.2. Método *Activity Based Costing*

De acordo com Jones e Dougale (2002), o método ABC foi concebido na década de 80 na sequência do esforço de investigação de Robert Kaplan e Robin Cooper, que contaram com o apoio da *Harvard Business School*. O trabalho desenvolvido partiu da “*necessidade dos gestores obterem informação mais precisa acerca dos custos dos processos, produtos e clientes*” (Kaplan & Cooper, 1998, p. 3).

Tal como o próprio nome indica, este método tem como foco principal as atividades<sup>16</sup> executadas pela empresa e parte do princípio que são estas que consomem os recursos e que os objetos de custo, por sua vez, consomem atividades (Hansen et al., 2009).

Para que o método ABC seja convenientemente implementado, é necessário percorrer cinco fases (Hansen et al., 2009):

---

<sup>15</sup> Segundo Weinwurm (2014, p. 419), é “*a capacidade que resta após eliminar a capacidade produtiva e a capacidade de proteção. Capacidade produtiva é a parte da capacidade total de um centro de trabalho necessária para satisfazer a procura, enquanto capacidade de proteção é uma capacidade adicional mantida intencionalmente em reserva para situações imprevistas*”. O mesmo autor sugere que “*a contabilidade deve manter os gestores e decisores constantemente informados acerca dos atuais custos da capacidade ociosa. Os seus relatórios devem ter detalhes suficientes para permitir que os decisores tomem decisões sobre mudanças na capacidade operacional, de modo a minimizar a capacidade ociosa.*” (idem).

<sup>16</sup> De acordo com Nakagawa (citado em Esteves, 2008), uma atividade deve descrever o que uma organização faz e de que modo o tempo é gasto, sendo a sua principal função converter *inputs* (recursos), em *outputs*.

- **Identificação, definição e classificação das atividades** – esta primeira fase deve permitir decompor a organização em atividades principais e secundárias<sup>17</sup>;
- **Identificar objetos de custo** – os objetos de custo devem ser entendidos como “*as razões pelas quais a organização executa atividades que consomem recursos*” (Sousa, 2013, p. 24) e consomem apenas atividades primárias;
- **Distribuir os gastos pelas atividades** – o intuito desta fase é apurar o custo dos recursos consumidos por cada atividade, com base nos indutores de custo<sup>18</sup> de recursos;
- **Distribuir os gastos das atividades secundárias pelas atividades principais** – deve ser apurado o custo de cada atividade principal, através de critérios que reflitam o grau de contribuição das atividades secundárias para cada uma das atividades primárias;
- **Imputar o custo das atividades aos objetos de custo**<sup>19</sup> – por último, deve ser apurado o custo individual de cada objeto, partindo do custo individual de cada atividade principal e por intermédio dos indutores de custo de atividades.

É necessário realçar que, tal como qualquer outra teoria, método ou sistema, também o ABC apresenta vantagens e limitações (Apêndice B). As vantagens relacionam-se com o foco nas atividades, o que facilita o desenho de mapas de processos e a identificação de relações causais, permitindo um melhor conhecimento das implicações dos custos e, conseqüentemente, mais rigor na tomada de decisão. As grandes limitações prendem-se com a aplicabilidade prática desta metodologia, e devem-se principalmente aos custos da sua implementação e manutenção, às dificuldades na definição e identificação de atividades, bem como à ambigüidade, subjetividade e exigência de informação no estabelecimento de relações de causalidade entre atividades, custos, e objetos de custo, refletidas nos indutores de custo (Granof, Platt, & Vaysman, 2000).

É ainda interessante mencionar a abordagem de Alves (2014), no sentido de estabelecer pontos de contacto entre o método das secções homogéneas e o ABC (Anexo A).

---

<sup>17</sup> “Uma **atividade principal** é uma atividade consumida por um objeto de custo final, como um produto ou cliente. Uma **atividade secundária** é uma atividade que é consumida por objetos de custo intermediários, que podem ser atividades principais ou outras atividades secundárias” (Hansen et al., 2009, p. 97).

<sup>18</sup> Os indutores de custo ou *cost drivers* “são um fator em que o seu acontecimento cria um custo (...). São consideradas medidas de consumo das atividades pelos produtos (Franco et al., 2005). Os *cost drivers* podem ser de atividade (**activity cost drivers**) ou de recursos (**resource cost drivers**). Os *cost drivers* de recursos são utilizados para atribuir os custos dos recursos às respetivas atividades, enquanto que os *cost drivers* de atividades são utilizados para atribuir os custos das atividades aos objetos de custeio (Franco et al., 2005)” (Estrela, 2011, p. 24).

<sup>19</sup> Esta fase não precisa de ser executada caso os objetos de custo pretendidos sejam as próprias atividades.

A autora chega mesmo a referir que, segundo Bouquin (2008), “apesar de provenientes de diferentes visões, os dois métodos têm na verdade poucas diferenças técnicas” (citado em Alves, 2014, p. 33) e que até podemos considerar equivalentes os conceitos de indutores de custo e de unidades de trabalho. Esta perspetiva é também defendida por Mortal (2007) ao referir que, ao invés de representar uma evolução, o ABC representa um complemento do método das secções homogéneas.

Major e Hopper (2005) defendem que, do ponto de vista concetual, é consensual que o ABC representa uma melhoria em relação aos sistemas tradicionais. Não obstante, Martins e Peixinho (2017, p. 67) referem que o “*grau de utilização do ABC não é transversal a todos os países e setores de atividade*”, sendo mais vantajoso para as empresas que prestam serviços devido “*ao facto da maior parte dos custos das empresas de serviços serem classificados como indiretos e fixos*” (idem).

### **1.3. Contabilidade de Gestão e os Sistemas *Enterprise Resource Planning***

A tomada de decisão está alicerçada no raciocínio e no conhecimento adquirido podendo ser auxiliada pela informação fornecida por mecanismos de decisão formal (Dalkir, 2005).

Ainda que existam outras definições, para a presente investigação é suficiente considerar a informação como “*o conjunto de dados<sup>20</sup> que, quando fornecidos de forma adequado e no tempo certo, melhora o conhecimento da pessoa que o recebe*” (Amaral & Varajão, 2007, p. 9). Conhecimento esse que é, segundo Salvador (2007, p. 30), “*uma forma de alto valor da informação, que está pronta a ser aplicada a decisões e ações*”. Na mesma ordem de ideias, Gouveia e Ranito (2004) afirmam que “*a decisão adequada é fruto de uma informação correta e oportuna*” (p. 24).

Os sistemas<sup>21</sup> de informação aparecem enquanto mecanismos com a função de recolher, armazenar e fornecer a informação necessária, em tempo útil, para a tomada de decisão (Gouveia & Ranito, 2004). As pressões sofridas pelas organizações, devido ao aumento da competitividade, complexidade e dinâmica do meio envolvente, aliadas ao

---

<sup>20</sup> Os dados são “*factos básicos, concretos que podem ser especificados por via de observação, medição ou simplesmente como resultado de atividade realizada (...) a informação é o resultado da análise dos dados, de forma útil para determinado problema ou contexto*” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 12).

<sup>21</sup> Um Sistema pode ser definido como um conjunto de componentes interrelacionadas, responsáveis pela execução de um ou mais processos de modo a atingir um ou mais objetivos específicos (Hansen et al., 2009). Para que este funcionamento seja possível, os processos devem transformar inputs em outputs que satisfaçam os tais objetivos específicos (idem).

desenvolvimento das Tecnologias de Informação<sup>22</sup> (TI), levaram à criação dos sistemas ERP, tendo-se assistido desde então a um forte crescimento da sua utilização (Amaral, Magalhães, Morais, Serrano, & Zorrinho, 2005).

Os ERP são concebidos como um único sistema de informação que abarca diversas áreas da organização (Financeira, Logística, Recursos Humanos, etc). Isto é possível através de um “conjunto de módulos de software que possuem um sistema de gestão de base de dados comum e que, de forma integrada, recolhem e partilham dados e informação” (Arnaut, 2016, p. 7). Importa referir que as organizações devem estar cientes dos benefícios e limitações dos ERP, e dos fatores que podem comprometer o seu sucesso (Apêndice C).

Embora não tenham sido concebidos específica e necessariamente como mecanismos de apoio à contabilidade, os ERP trouxeram alterações à área financeira, devido às “suas características de integração, visão única e automatização” (Silva, 2016, p. 9). Nos dias de hoje, é muito complicado dissociar o estudo das tarefas contabilísticas, dos sistemas de informação e das TI que as suportam, sendo que são várias as investigações que versam sobre a associação entre os ERP e a Contabilidade (Rom & Rohde, 2007; Scapens, Jazayeri, & Scapens, 1998; Spathis & Constantinides, 2004).

Para a presente investigação interessa destacar o potencial dos ERP enquanto ferramentas de suporte da CG (Rom & Rohde, 2007). É importante referir que não são muitos os estudos existentes acerca do impacto dos ERP na implementação, papel e função da CG, nem são consensuais os seus resultados (Araújo, 2007; Gomes, 2013). Não obstante, é fundamental perceber de que forma é que a contabilidade, os ERP ou outros tipos de sistemas de informação, bem como os seus usuários, estão conectados e interagem entre si, para dar origem a práticas de contabilidade de gestão.

Scapens e Jazayeri (2003), identificaram quatro contributos para a contabilidade de gestão originados pela implementação de plataformas SAP<sup>23</sup> - eliminação de tarefas rotineiras; aumento da quantidade de informação preditiva e hibridização das funções dos

---

<sup>22</sup> As TI “englobam os dispositivos de computador (hardware e software), tecnologias de dados e armazenamento, técnicas de processamento e tecnologias de comunicação de dados e de informação” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 22).

<sup>23</sup> Software produzido pela SAP – Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda - “Empresa líder no contexto de aplicações empresariais no mercado Português (...), que permite efetuar a maior parte das operações transacionais provenientes do dia-a-dia dos colaboradores da empresa. Este concentra toda a informação gerada proveniente das várias áreas de operação da empresa tais como a área contabilística, a área financeira, a área do armazém, a área de compras, os recursos humanos, etc. Tem a capacidade de colaborar com outros produtos e sistemas exteriores de outros fornecedores de Software” (Madeira, 2017, p. 13).

contabilistas<sup>24</sup>. Já Gomes (2013), alerta para o facto de que nem sempre os ERP têm conseguido satisfazer as necessidades de informação dos gestores, optando os mesmos por recorrer a *softwares* específicos em complemento ao sistema ERP em uso. O que se deve, em parte, aos elevados custos que qualquer alteração nos ERP implica (Lindley, Topping, & Lindley, 2008). No entanto, fazendo referência ao sistema SAP, Jones e Dougale (2002) argumentam que a nova geração de sistemas ERP vieram melhorar as capacidades das aplicações informáticas em que se baseavam os sistemas de custeio tradicionais, facilitando a implementação do ABC.

Resumindo, apesar das opiniões divergentes apresentadas anteriormente, no âmbito da presente investigação, é aceitável a possibilidade de que “*a contabilidade de gestão com o seu foco nas atividades e auxiliada pelos ERP, se poder tornar mais eficaz no que diz respeito ao custeio e à avaliação de desempenho*” (Gomes, 2013, p. 18).

---

<sup>24</sup> De acordo com Gomes (2013, p. 22), o fenómeno ou processo de hibridização das funções dos contabilistas prende-se com o facto de que os mesmos “*têm vindo a alargar as suas práticas e competências, possuindo simultaneamente conhecimentos contabilísticos e da função operacional*”. O que, segundo Caglio (2003, citado em Gomes, 2013, p. 22), “*pressupõe que o profissional da contabilidade passe, não só a desempenhar funções financeiras e de gestão, mas também de especialista de sistemas de informação e de gestor de linha, assegurando uma visão compreensão global da organização*”.

## **CAPÍTULO 2. CONTABILIDADE DE GESTÃO NO SETOR PÚBLICO**

O presente capítulo revela-se fundamental para perceber como surge a CG no Setor Público e qual é o estado atual da sua implementação. Deste modo, o capítulo tem início com uma breve descrição da evolução da CG no Setor Público português, desde a publicação do POCP até aos dias de hoje, com o intuito de enquadrar o aparecimento do SNC-AP. Seguidamente, identificam-se as recomendações que constam na NCP 27 e no Manual de Implementação do SNC-AP (Comité de Normalização Contabilística Público [CNCP], 2017), no que concerne os requisitos informacionais que a CG deve permitir satisfazer, bem como os elementos necessários para a conceção de um sistema de informação para a CG.

### **2.1. Evolução da Contabilidade de Gestão no Setor Público**

De acordo com Santos (2012), a Contabilidade Pública (CP) é o ramo da ciência contabilística que visa aplicar na administração pública, os métodos, técnicas e práticas de registo de factos passados, com o intuito de apurar resultados e elaborar relatórios para a prestação de contas. Mas a informação contabilística deverá ter um propósito bem mais vasto, devendo *“proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados”* (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], 2014, p. 16).

Gomes, Carvalho e Fernandes (2009) defendem que na base das principais mudanças ocorridas no sistema de CP está, entre outros aspetos, a introdução da CG, na sequência das pressões para reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços prestados. Segundo os mesmos (idem), essas mudanças têm ocorrido em diversos países, mas a ritmos diferentes. De acordo com Hood (1995), estas diferenças de ritmo variam em função da orientação política e dimensão dos governos, bem como do desempenho macroeconómico.

Em Portugal, a reforma da CP, em consonância com a reforma da administração financeira do estado, está em marcha desde a década de 1990, impulsionada pela publicação de uma série de documentos legais<sup>25</sup> (Miguel Gonçalves, Lira, & Marques, 2017). Para

---

<sup>25</sup> Dos quais se destacam a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro), o Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho), a Lei de Enquadramento

efeitos da presente investigação interessa destacar o POCP, um normativo que era obrigatório para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à administração central, regional e local, com o intuito de melhorar a qualidade e quantidade da informação contabilística, permitindo a comparabilidade e consolidação de contas. Tudo isto através da integração, por meio do método digráfico<sup>26</sup>, de três subsistemas de informação contabilística: orçamental, patrimonial e analítica (Caiado, Carvalho, Silveira, & Simões, 2017; Teixeira, 2016a). Rua e Carvalho (2006, p. 17), defendem que o POCP “*contribuiu de forma determinante para o desenvolvimento da contabilidade pública em Portugal*” e, na mesma ordem de ideias, Santos (2008, p. 80) afirma que este normativo “*constituiu um primeiro passo para a normalização dos procedimentos contabilísticos nos organismos da administração central, regional e local, incluindo a segurança social*”.

No entanto, o POCP era omissivo quanto ao modo de implementação da contabilidade analítica, tendo sido emanadas orientações para a sua implementação apenas no âmbito de alguns planos setoriais<sup>27</sup> (Salvador, 2007). No final, não “*foi possível criar movimentos e condições abrangentes, de forma a implementar um sistema homogéneo aplicável a toda a Administração Pública que congregasse a diversa informação e a convertesse de forma fácil, eficiente e compreensiva, nas contas nacionais*” (Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas [OTOC], 2015, p. 2). De facto, diversos estudos apontam para um baixo nível de implementação da contabilidade analítica na administração pública (Carvalho, Costa, & Macedo, 2008; Mendes, 2015; Salvador, 2007; Teixeira, 2009; Teixeira, Pardal, Mata, & Teixeira, 2010). Teixeira (2016b), afirma mesmo que, “*decorridos cerca de dezanove anos sobre a publicação do POCP, é notório o fraco nível de implementação e divulgação da informação prevista para a contabilidade analítica*” (p. 4). Para Santos (2017, p. 27), a justificação deste fraco nível de implementação deve-se à “*falta de recursos humanos, e à menor prioridade no aperfeiçoamento atribuído à contabilidade Analítica por comparação com a contabilidade Orçamental e Patrimonial*”.

Assim, devido a uma série de fatores, nomeadamente, a aplicação incompleta do POCP, o afastamento do mesmo das normas internacionais de contabilidade pública, a crise

---

Orçamental (Publicada pela Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro, entretanto revogada e substituída pela Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro) e ainda do POCP.

<sup>26</sup> De acordo com este método “*cada facto patrimonial origina um registo em duas ou mais contas de modo que o valor de cada débito ou débitos corresponda um ou mais créditos de igual montante*” (Ordem dos Contabilistas Certificados, 2018, p. 28).

<sup>27</sup> Nomeadamente, o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (Decreto-Lei n.º 54-A/99), o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (Portaria n.º 898/2000), o Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação (Portaria n.º 794/2000) do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (Decreto-Lei n.º 12/2002).

económico-financeira que Portugal enfrentou no pós 2008 e consequente necessidade de intervenção externa, a revogação do POC e posterior entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística<sup>28</sup> (SNC) no setor privado, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) foi incumbida<sup>29</sup> de preparar um novo normativo contabilístico para as administrações públicas (Jacinto, 2018; Santos, 2017). Surgiu então o SNC-AP, consistente com o SNC e com as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS<sup>30</sup>), aplicável às entidades abrangidas pelo artigo 3º do DL n.º 192/2015<sup>31</sup>. A sua entrada em vigor estava prevista para o início de 2017 mas foi protelada para 1 de Janeiro de 2018<sup>32</sup>, tendo sido precedida por uma fase experimental constituída por 53 unidades piloto (TdC, 2016).

O SNC-AP foi publicado com o objetivo de permitir “*implementar a base do acréscimo*”<sup>33</sup> *na contabilidade e relato financeiro, bem como estabelecer a fundamentação para que a orçamentação seja efetuada na mesma base, uniformizar procedimentos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas*” (Teixeira, 2016a, p. 3). De acordo com o artigo 2º do próprio SNC-AP, o mesmo está assente nos seguintes instrumentos contabilísticos: Estrutura conceptual da informação financeira pública; vinte e sete NCP repartidas pelos três subsistemas: contabilidade financeira (NCP 1 a 25), contabilidade orçamental (NCP 26) e contabilidade de gestão (NCP 27); Modelos de demonstrações financeiras; Plano de contas multidimensional (PCM).

## 2.2. Norma de Contabilidade Pública 27

Tal como vimos anteriormente, dezoito anos após a publicação do POCP, o SNC-AP veio reiterar a divisão da CP em três subsistemas, conforme especificado pelo artigo 4.º do diploma em questão e discriminados no quadro n.º 1 (Gonçalves et al., 2017; Teixeira, 2016c).

---

<sup>28</sup> Trata-se do normativo contabilístico, publicado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, aplicável às entidades do setor privado em Portugal abrangidas no artigo 3º do mesmo diploma legal.

<sup>29</sup> Pelo do DL n.º 134/2012 de 29 de junho.

<sup>30</sup> Em português – Normas Internacionais de Contabilidade Pública. São um “conjunto de normas de contabilidade do setor público reconhecido internacionalmente. Estas normas baseiam-se nas *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)*, amplamente aplicadas no setor privado” (Rodrigues & Alves, 2016, p. 3).

<sup>31</sup> “O SNC -AP aplica -se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas” (MF, 2015, p. 7586).

<sup>32</sup> Este alargamento do prazo foi promulgado pelo DL n.º 85/2016, de 21 de dezembro, e ficou a dever-se ao facto de, à data, não estarem reunidas as condições técnicas, legais e institucionais necessárias.

<sup>33</sup> O *International Accounting Standards Board* define a base do acréscimo como “o regime contabilístico sob o qual os efeitos das operações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago) sendo registadas nos livros contabilísticos e relatadas nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem”.

**Quadro n.º 1 - Subsistemas de contabilidade previstos no SNC-AP**

<b>Contabilidade Orçamental</b>	<i>“Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental” (MF, 2015, p. 7586)</i>
<b>Contabilidade Financeira</b>	<i>“Permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa” (idem).</i>
<b>Contabilidade de Gestão</b>	<i>“Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (ibidem).</i>

**Fonte: Elaboração Própria**

No entanto, o SNC-AP dedica a NCP 27 especificamente à CG, com o objetivo de *“estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações públicas”* (MF, 2015, p. 7776), na ótica de que a CG deve *“apoiar os processos internos de gestão pública e contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas”* (idem). O que representa uma clara evolução face ao POCP. Interessa por isso detalhar o conteúdo da mesma, com o auxílio de outros documentos relacionados, dos quais se destaca o Manual de Implementação do SNC-AP (CNCP, 2017).

Mas antes de prosseguir, é importante esclarecer o facto do SNC-AP deixar cair o termo “contabilidade analítica” e passar a utilizar a terminologia mais recente de “CG”. Martins e Peixinho (2017) argumentam que esta alteração está fortemente associada à recomendação da utilização do método ABC, com o intuito de promover a orientação dos gestores para as atividades que efetivamente contribuam para a melhoria contínua do desempenho das entidades. No entanto, os mesmos autores reconhecem que a NCP 27 se caracteriza por ser flexível no que diz respeito à escolha dos métodos e sistemas de custeio (idem). Essa flexibilidade começa logo por se demonstrar na abrangência do conceito de “atividade”. Não se encontrando este conceito claramente definido, os pontos 2 e 3.1 da NCP 27 permitem equipará-lo ao de objeto de custo, devendo o conjunto de atividades definidas contemplar todo o espectro de atribuições das entidades.

A norma propriamente dita, encontra-se dividida em seis partes: objetivo; âmbito; definições; características qualitativas da informação; critérios de afetação e imputação dos custos indiretos; divulgações.

De acordo com os pontos 4 a 7 da NCP 27, o âmbito da CG prende-se com a produção de informação relevante sobre custos, rendimentos e resultados de modo a satisfazer as necessidades de informação dos gestores e decisores públicos na tomada de decisão em diversos domínios<sup>34</sup>, para além de envolver também o desenho de sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa.

Quanto às definições, interessa apenas destacar a sua proximidade com os conceitos retirados da literatura (Apêndice A).

No que diz respeito às características qualitativas da informação produzida pela CG, de acordo com o ponto 9 da NCP 27, constata-se que estão de acordo com as características gerais da informação financeira (Anexo B).

Em relação aos critérios de afetação e imputação dos custos indiretos, a NCP 27 admite a utilização de métodos tradicionais de custeio, como o método das secções homogéneas, embora denote uma clara preferência pelo método ABC<sup>35</sup>. Entre outros motivos, por este se “*revelar o mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos e nas suas necessidades*” (MF, 2015, p. 7779). Independentemente das opções feitas pelos gestores públicos no âmbito do modelo de custeio, o manual de implementação do SNC-AP, refere apenas que o mesmo dever ser instrumental à implementação da orçamentação e relato por programas.

No mesmo manual são discriminadas as componentes que devem ser definidas para criar um sistema de informação para a Contabilidade de Gestão. Dessas, destacam-se as seguintes<sup>36</sup>:

- Objetos de custeio;
- Unidades orgânicas;
- Atividades e respetivos indutores de custos, no caso de se optar pelo ABC;
- Centros auxiliares, principais e critérios de repartição dos custos pelos objetos de custeio, caso se opte pelo método das secções homogéneas;
- Critérios de classificação dos gastos;

---

<sup>34</sup> Dos quais se destacam os seguintes: “*processo de elaboração de orçamentos; funções de planeamento e controlo; justificação de plano de redução de custos; determinação de preços, tarifas e taxas; apuramento de custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços; mensuração e avaliação da economia, eficiência, eficácia e qualidade; fundamentação económica de decisões de gestão*” (MF, 2015, p. 7776).

<sup>35</sup> Conforme demonstrado no Apêndice D, as etapas a percorrer pelo método ABC sugerido pela NCP 27 são bastante semelhantes àquelas apresentadas no item 1.2.2. Método ABC, do presente trabalho de investigação.

<sup>36</sup> Foram excluídos dois tópicos, nomeadamente, os “*mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro de finalidades gerais*” e “*indicadores operacionais de avaliação de desempenho*”, porque estes elementos não dizem respeito à capacidade do sistema de informação para gerar dados, que é o foco deste trabalho, mas apenas ao modo como, posteriormente, poderão ser analisados e processados.

- Critérios de Afetação e imputação dos gastos indiretos (horas, área, etc);
- Plano de contas e ou quadros de apuramento de custos.

Em relação ao plano de contas, o manual refere que “*tem sido dada flexibilidade às entidades para desenvolverem o subsistema de CG com ou sem recurso a um plano de contas, através da Classe 9*” (CNCP, 2017, p. 265). Mas recomenda a utilização de um quadro de contas padronizado, “*sem prejuízo de adaptações específicas ao nível das subcontas*” (idem), por considerar que se trata de um elemento catalisador do cumprimento da NCP 27 “*porque parte de uma reclassificação dos gastos por natureza para gastos por objeto de custeio, permitindo o uso da diagrafia e o apuramento dos custos por departamentos*” (ibidem).

De maior importância que os requisitos acima mencionados, são os seguintes requisitos informacionais que a CG deve permitir satisfazer, enunciados nos pontos 33 e 34 da NCP 27 e no respetivo manual de implementação:

- Fornecer custos por outputs;
- Identificar os custos controláveis por cada unidade envolvida na produção de outputs;
- Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade;
- Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades;
- Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico;
- Objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados;
- Comparar os custos reais com os planos e orçamentos, com os custos padrão ou de referência, e comparar os custos reais com períodos anteriores;

Conforme replicados no Anexo C, o manual de implementação apresenta ainda uma série de mapas que poderão ser utilizados para prestação da informação.

Por último, não se pode deixar de mencionar que, de acordo com alguns estudos (Teixeira, 2016a; Teixeira et al., 2010; V. Fernandes, 2010) , um dos fatores que contribuiu para o fraco nível de implementação da CG na administração pública, prende-se com o facto de o TdC não ser explícito e rigoroso na exigência de informações derivadas do sistema de Contabilidade de Gestão, ao nível da prestação de contas. No entanto, ao consultar a Instrução n.º1/2019– PG do TdC constatamos que, de acordo com o Anexo A do mesmo documento, já está prevista a prestação de informação de acordo com os parágrafos 33 e 34 da NCP no âmbito dos documentos de prestação de contas.

## CAPÍTULO 3. CONTABILIDADE DE GESTÃO NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

Depois de tomar conhecimento acerca da evolução da CG na Administração Pública e das suas atuais diretrizes, é fundamental perceber qual é a realidade no Exército Português neste âmbito. Assim, este capítulo começa por enquadrar o Exército no setor público. As referências, nos capítulos anteriores, ao conceito de atividade e ao contributo da CG para o planeamento, e o facto do Exército ter procedido à implementação de um ERP em 2006, levam a que seja indispensável fazer referência ao conceito de planeamento de atividades presente no Exército e ao módulo CO do SIG. Após esta referência, efetua-se uma descrição do modelo de custeio desenvolvido em 2008. O capítulo culmina na exposição da situação atual, com base nas principais limitações e dificuldades identificadas na bibliografia consultada e nas entrevistas exploratórias realizadas, tendo sido identificados problemas que carecem de esclarecimentos e soluções, e que, por isso, estão na origem dos objetivos de investigação.

### 3.1. Enquadramento do Exército no Setor Público

De acordo com a Lei Orgânica do Exército<sup>37</sup>, a instituição em estudo constitui-se como um dos ramos das Forças Armadas e enquadra-se na administração central do estado (Anexo D) através do Ministério da Defesa Nacional<sup>38</sup>. Tem como principal missão participar, de forma integrada, na defesa militar da República, nos termos da Constituição e da lei e está vocacionado para a geração, preparação e sustentação de forças e meios da componente operacional do sistema de forças<sup>39</sup>. Para além disso, tem também como missão executar ações de cooperação técnico-militar, assegurar os compromissos internacionais do Estado no âmbito militar e garantir a salvaguarda da vida e dos interesses dos portugueses<sup>40</sup>.

Quanto à sua organização geral (Apêndice E), o Exército é comandado pelo Chefe de Estado-Maior do Exército (CEME) que conta, para o cumprimento da missão, com o EME, os Órgãos Centrais de Administração e Direção (OCAD), o Comando das Forças Terrestres

---

<sup>37</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 186/2014 de 29 de dezembro.

<sup>38</sup> “Pela Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional, compete-lhe preparar e executar a política de defesa nacional e das Forças Armadas e está dependente do Governo, órgão de soberania a quem compete a condução geral do país e da administração pública, detendo competências aos níveis político, legislativo e administrativo.” (V. Fernandes, 2010, p. 32).

<sup>39</sup> Decreto-Lei n.º 186/2014, art.º 2, n.º 1.

<sup>40</sup> Decreto-Lei n.º 186/2014, art.º 2, n.º 2 a 4.

(CFT), os órgãos de conselho, a Inspeção-Geral do Exército (IGE), os órgãos de base e os Elementos da Componente Operacional do Sistema de Forças (ECOSF).

No que respeita à administração financeira do Exército, *“a estrutura orgânica assenta funcionalmente na DFin<sup>41</sup>, ao nível de topo, e nas Secções Logísticas/Subsecções Financeiras das U/E/O, ao nível da estrutura base do Exército”* (idem, p. 13). Entre outras atribuições, compete à DFin, *“Estudar, definir e promover a normalização e implementação dos sistemas contabilísticos orçamentais, patrimoniais e analíticos do Exército, bem como definir as instruções necessárias ao seu funcionamento e manutenção”* (DFin, 2019, p. 2).

### **3.2. Planeamento de Atividades e Planeamento Orçamental**

No Capítulo 1 evidenciou-se o planeamento enquanto função básica de gestão e também o papel da CG enquanto subsistema de Contabilidade capaz de gerar informação para apoiar a tomada de decisão e o planeamento. E no Capítulo 2 constatámos que, segundo a NCP 27, um dos requisitos da CG é precisamente fornecer informação sobre custos das principais atividades e desvios em relação ao planeado.

No Setor Público, o planeamento das entidades concretiza-se através do Plano de Atividades (PA), um mecanismo de apoio à gestão e tomada de decisão no que diz respeito à prossecução dos objetivos de médio-longo prazo, que surge com a reforma da administração financeira do estado, sendo obrigatório para todos os organismos que pertencem à administração central do Estado<sup>42</sup>. Oliveira (2016) afirma mesmo que o PA *“é uma espécie de catalisador da implementação da contabilidade de Gestão (...) tanto no sentido de captar os dados necessários dos inputs do Planeamento, quer como controlo da execução e elaboração do plano propriamente dito”* (p. 49).

De acordo com Esteves (2008, p. 47), o Exército elabora o seu Planeamento Orçamental (PO) com recurso *“a uma ferramenta denominada Planeamento do Programa de Atividades – Proposta de Orçamento por Programa”*. Esta ferramenta *“recolhe informação sobre onde as unidades militares planeiam utilizar os recursos financeiros colocados à sua disposição, distribuindo esses montantes por atividades e centros de custo, de acordo com as várias rubricas orçamentais.”* (idem). Este ciclo de planeamento está assente numa estrutura de dados (Apêndice F), e tem início na definição de objetivos

---

<sup>41</sup> A DFin é o OCAD que *“assegura as atividades do Exército no domínio da administração dos recursos financeiros, de acordo com o enquadramento legal vigente, planos e diretivas superiores”* (DFin, 2019, p. 2)

<sup>42</sup> De acordo com o art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho.

estratégicos e setoriais por parte do EME<sup>43</sup> (Exército Português, n.d.). A cada ano, os objetivos para o ano seguinte são revistos em função do *plafond* orçamental previsto. De acordo com esses objetivos, cabe aos OCAD definir as atividades. Por sua vez, cada U/E/O tem de delinear ações e elementos de ação em conformidade com essas atividades. Ao contrário das atividades, que são planeadas pelo valor global, as ações e elementos de ação são planeadas por rúbrica orçamental. Deste modo, o PA, depois de integrado e aprovado, constitui a base do PO, sendo ambos carregados em SIG.

Esteves (2008, p. 47) chama a atenção para o paralelismo que existe entre todo o processo necessário para efetuar este planeamento e *“a informação a ser recolhida para um sistema de contabilidade de gestão, uma vez que para este planeamento é necessário recolher informação variada, como o número de pessoas em cada centro de custo, a área que cada centro de custo ocupa, etc”*.

Por último, interessa referir que, pese embora as U/E/O e os respetivos OCAD sejam responsáveis pela elaboração do PA, compete à DFin *“apoiar, em estreita coordenação com o EME, a elaboração e controlo do PA do Exército e efetuar e coordenar a sua integração na proposta de orçamento do Exército”* (DFin 2019, p. 2).

### **3.3. Implementação do Sistema Integrado de Gestão**

A data de implementação do SIG remonta a 1 de Janeiro de 2006 (Rijo, 2012). Este sistema foi concebido em contexto de reforma administrativa e financeira do estado (MDN, 2014), na sequência da decisão de dotar o MDN com *“um sistema de informação com incidência financeira constituindo uma plataforma comum que imponha procedimentos normalizados e permita dar cabal satisfação ao exercício das competências ministeriais consagradas na Lei da Defesa Nacional e das Forças Armadas”*<sup>44</sup>. A sua implementação e funcionamento ficaram na dependência da Secretaria Geral do MDN (SGMDN), que nomeou uma equipa com a *“finalidade de criar um instrumento racional de gestão e de controlo de recursos humanos, financeiros e materiais das Forças Armadas”*<sup>45</sup>. Esta equipa, em coordenação com a empresa SAP Portugal, recorreu a uma metodologia de implementação denominada por *Accelerated SAP* (ASAP), um processo iterativo,

---

<sup>43</sup> Estes objetivos, a concretizar no médio e longo prazo, são definidos tendo em conta orientações superiormente definidas, o Conceito Estratégico de Defesa Nacional, o Conceito Estratégico Militar, a Diretiva de Planeamento de Forças e a Lei de Programação Militar.

<sup>44</sup> Cfr. Despacho N.º 18885/2002 in Diário da República, II Série – n.º 196 – 26 de agosto, ponto 5, alínea a).

<sup>45</sup> Cfr. Despacho do Ministério da Defesa Nacional e Assuntos do Mar (MEDNAM) n.º 224/2005, de 29 de setembro.

constituído por cinco fases conforme ilustrado pelo Anexo E (Rijo, 2012). Uma das grandes vantagens do SIG prende-se precisamente com o facto de o mesmo estar assente num software capaz de se adaptar às diferentes características de diversas organizações. Deste modo, na fase *Desenho de Processos* da metodologia ASAP, os módulos do SIG foram ajustados às necessidades do Exército, tendo em conta aspetos comuns a todos os organismos do MDN (P. Fernandes, 2010).

De acordo com Brito (2011, p. 67), “*importa realçar que o SIG do MDN é o ERP mais utilizado por empresas multinacionais, as quais necessitam e procuram as melhores soluções informáticas, tendo em vista as necessidades de informação que lhes permita tomar decisões de apoio à gestão*”. O SIG é “*um ERP, baseado nas TI, em que as várias entidades que compõem o MDN utilizam o mesmo software (SAP R/3), numa plataforma informática comum, de utilização condicionada conforme os níveis de responsabilidade de cada utente*” (V. Fernandes, 2010, p. 56). Esta plataforma é constituída por vários módulos integrados conforme ilustrado no Anexo F. Para facilitar o processo de implementação do SIG nos três ramos das Forças Armadas, foram considerados três grupos de implementação. Cada um destes grupos estava dividido em blocos que compreendiam os vários módulos (Anexo G). No entanto, no Exército, alguns deles registaram atrasos consideráveis na sua implementação, dos quais se destacam os Módulos CO, AA, MM e RHV (Rijo, 2012).

De um modo muito genérico, mas suficiente para a presente investigação, o módulo RHV tem como finalidade permitir a gestão dos recursos humanos através do SIG, onde se inclui o processamento de vencimentos. O módulo MM destina-se à compra, registo e gestão de existências<sup>46</sup>. E o módulo AA permite registar, inventariar e gerir imobilizado<sup>47</sup>.

Destinado ao desenvolvimento da contabilidade analítica (obrigatória segundo o POCP), o módulo CO foi criado com o objetivo de “*analisar os gastos, proveitos e resultados das organizações, através de uma forma analítica e de acordo com as necessidades de gestão da organização, fornecendo informações para a administração, de forma a possibilitar uma melhoria no processo de tomada de decisão*” (MDN, 2013, p. 4).

---

<sup>46</sup> As Existências ou Inventários, “*são ativos: (a) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar no processo de produção; (b) Na forma de materiais ou consumíveis a aplicar ou distribuir na prestação de serviços; (c) Detidos para venda ou distribuição no decurso normal das operações; ou (d) No processo de produção para venda ou distribuição.*” (MF, 2015, p. 7678).

<sup>47</sup> O Imobilizado ou Ativos Fixos Tangíveis, “*são bens com substância física que: (a) São detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguer a terceiros, ou para fins administrativos; (b) Se espera sejam usados durante mais de um período de relato.*” (MF, 2015, p. 7646).

O que vai de encontro ao objetivo da CG preconizado na NCP 27<sup>48</sup>. Em 2008 foi lançado um projeto piloto em três unidades para testar a implementação deste módulo e em 2012 avançou-se para o projeto de implementação em toda a estrutura do Exército. No entanto, conforme será evidenciado mais adiante, esse projeto não chegou a ser totalmente executado.

### 3.4. Modelo de Custeio Desenvolvido

Tal como foi referido, a primeira tentativa de implementação da CG no Exército ocorreu em 2008<sup>49</sup>, através de um projeto piloto realizado em 3 três U/E/O na dependência do extinto Comando de Instrução de Doutrina (CID)<sup>50</sup>. Este projeto teve como principal objetivo a criação do desenho conceptual de um modelo de custeio nestas Unidades, através do Módulo CO, com o intuito de o testar e melhorar, de modo a assegurar a sua aplicabilidade em todo o Exército, permitindo obter informação relevante, oportuna e detalhada para apoiar o processo de tomada de decisão.

A partir deste projeto, em 2011 avançou-se para a criação de *“uma estrutura base e de um modelo que permitiriam implementar na sua globalidade, o processo de contabilidade de custos no âmbito do Exército”* (Arnaut, 2016, p. 12). Nesse mesmo ano, Brito (2011, p. 67) afirmava que, *“considerando todas as limitações existentes, o Exército já dispõe dos meios mínimos para o arranque deste módulo, pelo que, pretende-se durante o presente ano parametrizar e preparar todas as U/E/O, possibilitando arranque em definitivo em janeiro de 2012”*.

De acordo com P. Fernandes (2010), o modelo criado opta por um sistema de custeio total, baseado no método das secções homogéneas, com adaptações do método ABC, estando assente em 3 tipos de CC:

- CC Comuns, onde se agrupam a totalidade dos custos indiretos;
- CC de Apoio, que abarcam custos diretos à excepção daqueles diretamente relacionados com os custos operacionais das U/E/O;
- CC Operacionais, que englobam os custos diretamente relacionados com as atividades operacionais de cada U/E/O.

---

<sup>48</sup> De acordo com o número 4 da NCP 27, *“A contabilidade de gestão destina -se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões”*.

<sup>49</sup> Na altura ainda sob a denominação de Contabilidade Analítica, de acordo com o POCP.

<sup>50</sup> As UEO que participaram foram as seguintes: a extinta Escola Prática dos Serviços (EPS) (atualmente Escola dos Serviços), a extinta Escola Prática de Artilharia (EPA) (atualmente Regimento de Artilharia n.º 5) e o Instituto Pupilos do Exército (IPE). O extinto CID deu lugar à atual Direção de Formação.

Para se atingir o objetivo do modelo, era necessário percorrer quatro fases, conforme pode ser observado na figura n.º 1 .

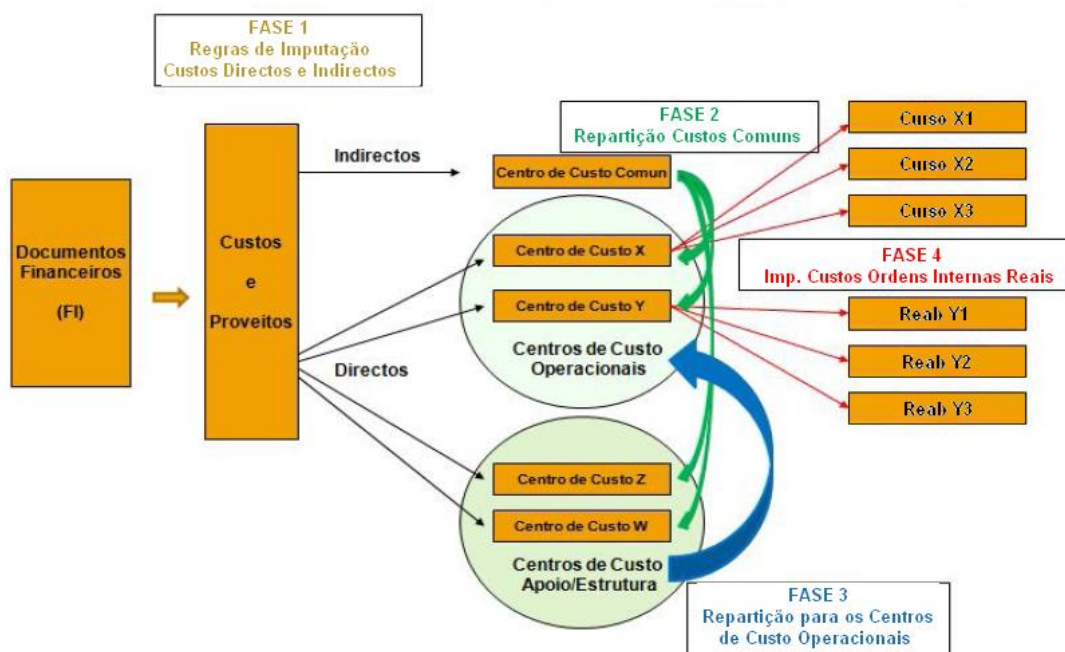


Figura n.º 1 - Modelo conceitual de Contabilidade de Gestão do Exército Português

Fonte: Brito (2008, p. 31)

Numa primeira fase, tem lugar a **Imputação dos custos directos e indirectos**, em que se relacionam os gastos lançados na Contabilidade Financeira com os CC que são responsáveis por esses gastos. O tratamento dos primeiros é relativamente simples, sendo logo atribuídos a um ou mais CCs no decorrer do processo de despesa. Os custos indirectos são afetados aos CC Comuns.

Na segunda fase, procede-se à **Repartição dos Custos Comuns**. Nesta fase, os custos indirectos são distribuídos pelos CC Operacionais e de Apoio através de uma unidade de medida (exemplo: m<sup>2</sup>).

De seguida, ocorre a **Repartição para os CC Operacionais**. À semelhança da fase anterior, a totalidade dos custos que permanecem atribuídos aos CC de Apoio são afetados aos CC Operacionais, através de critérios previamente definidos.

Por último, temos o **Rateio dos Custos pelas Atividades**. Seguindo a mesma lógica das duas fases anteriores, os custos afetados aos CC Operacionais são finalmente imputados às atividades principais através da execução dos ciclos de rateio, obtendo o custo individual de cada uma das atividades principais.

Ao comparar as fases descritas neste modelo e o preconizado no modelo teórico apresentado no capítulo 1, constatamos que muitas delas são semelhantes (Apêndice G). No entanto, o desenho conceptual deste modelo parece não considerar a existência de prestações recíprocas entre os CC de apoio, pelo que se revela oportuno explorar as funcionalidades do módulo CO de modo a esclarecer esta situação.

### **3.5. Situação Atual: Limitações e Dificuldades**

Apesar da adaptabilidade do modelo apresentado anteriormente a todas as U/E/O, o módulo CO nunca chegou a ser implementado na sua plenitude<sup>51</sup>. Tanto é que a *“Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN”* permanece como uma das atividades a desenvolver no âmbito do objetivo operacional 1.6 – *“Otimizar a obtenção e gestão de Recursos Financeiros”* - definido na diretiva setorial da DFin para o triénio 2019/2021 (DFin, 2019). Dentro da organização da DFin (Anexo H), é a Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade (RGFC) que se encontra responsável por este objetivo.

A consulta de bibliografia, bem como as entrevistas exploratórias, permitiram identificar os problemas que, à data da criação do modelo e posterior tentativa de expansão e integração, comprometeram a sua plena implementação.

Recorde-se que o objetivo primário de qualquer sistema ou modelo de contabilidade de Gestão deverá ser o de produzir informação relevante e oportuna para apoiar o processo de tomada de decisão. Ora, a tentativa de implementação da Contabilidade Analítica no Exército através do módulo CO pecou precisamente por não conseguir processar e integrar informação relativa a encargos com pessoal e gastos associados às aquisições centralizadas nas direções logísticas (Brito, 2011). Em termos de despesa paga no ano económico de 2019, 21% corresponde a aquisições centralizadas nas direções logísticas e 73% a encargos com pessoal. O orçamento para 2020 prevê que 18% da despesa se destine a aquisições centralizadas e 71% a encargos com pessoal (Apêndice H). Por conseguinte, é essencial que o foco do sistema de CG no Exército se prenda com a análise e o rastreio destes gastos.

Os gastos resultantes de aquisições centralizadas não estavam a ser afetados aos centros de custo consumidores devido ao facto dos Módulo MM e AA não estarem implementados. No entanto, estes módulos foram sendo progressivamente implementados<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Cfr. observação direta, entrevista exploratória com Tenente Coronel AdMil Sérgio Augusto, no dia 5 de março, pelas 10h30.

<sup>52</sup> Cfr. Observação direta, entrevista exploratória com Capitão AdMil Edgar Fontes, no dia 4 de fevereiro de 2020, pelas 14h30.

Por conseguinte, considera-se relevante e necessário verificar a repercussão desta implementação no funcionamento do modelo de custeio que constitui a base do módulo CO. Quanto aos encargos com pessoal verificava-se um problema semelhante, sendo que já estão a ser processados em SIG desde 2019, através do módulo RHV. No entanto, esse processamento não está a ser feito de modo adequado, uma vez que os custos das atividades apurados pelo CO continuam sem refletir estes encargos<sup>53</sup>.

Verifica-se, portanto, que apesar de, aparentemente, terem sido criadas as condições para resolver o problema de alocação dos encargos com pessoal e gastos com aquisições centralizadas às atividades, as entrevistas exploratórias sugerem que existem ainda limitações no seu processamento e integração, impossibilitando o módulo CO de fornecer informação relevante para a tomada de decisão.

Outra grande limitação está associada ao facto da componente ativa do módulo CO “classificação do tipo de atividade” não ter, neste momento, correspondência com as atividades estabelecidas no PA<sup>54</sup>. Consequentemente, é pertinente procurar perceber se será possível estabelecer uma estreita ligação entre as atividades planeadas e as atividades consideradas no módulo CO, de modo a obter informação acerca dos desvios em relação ao custo planeado para cada atividade.

É ainda importante chamar a atenção para o facto de que o modelo aqui apresentado foi desenvolvido entre 2008 e 20011, não tendo sido feita qualquer alteração desde 2015<sup>55</sup>, data de publicação do SNC-AP. Assim, torna-se premente analisar o modelo de custeio implementado no módulo CO e as suas funcionalidades, de modo a verificar se o mesmo permite satisfazer os requisitos informacionais enunciados nos pontos 33 e 34 da NCP 27.

---

<sup>53</sup> Cfr. Observação direta, entrevista exploratória com Capitão AdMil Rodrigo Brito, no dia 4 de fevereiro de 2020 pelas 11h00.

<sup>54</sup> Cfr. Observação direta, entrevista exploratória com Capitão AdMil Edgar fontes, no dia 4 de fevereiro pelas 14h30.

<sup>55</sup> Cfr. observação direta, entrevista exploratória com Tenente Coronel AdMil Sérgio Augusto, no dia 5 de março, pelas 10h30.

## CAPÍTULO 4. METODOLOGIA, MÉTODOS E MATERIAIS

De acordo com Quivy e Campenhoudt (2008, p. 9), qualquer investigação “*deve responder a alguns princípios estáveis e idênticos, ainda que vários percursos diferentes conduzam ao conhecimento científico*”. Deste modo, concluído o enquadramento concetual e teórico, surge a necessidade de justificar as opções tomadas no âmbito da metodologia, métodos e materiais utilizados para atingir os objetivos de investigação.

Mas antes de apresentar e justificar essas opções, é necessário esclarecer que o presente trabalho assume a forma de “**investigação aplicada**”, um tipo de investigação que se centra “*em problemas da realidade social e na prática dos sujeitos nela implicados, é orientada para a ação, para a resolução de problemas que formam parte dessa realidade*” (Coutinho, 2013, p. 30), e que ambiciona “*uma melhoria da praxis, o controlo da implantação de políticas ou mesmo a avaliação das já existentes*” (idem).

### 4.1. Abordagem e Metodologia de Investigação

Segundo Rosado (2015, p. 77), a metodologia é responsável por orientar e aferir o método, definido como “*um conjunto de técnicas que determina o sentido orientador de uma investigação*”, ou ainda, como “*um conjunto de procedimentos e normas que permitem produzir conhecimento*” (Sarmiento, 2013, p. 7), constituindo-se os vários métodos possíveis como “*percursos diferentes concebidos para estarem mais adaptados aos fenómenos ou domínios estudados*” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 25).

Entre os métodos básicos da investigação científica<sup>56</sup>, optou-se pelo **método indutivo** que se fundamenta “*num raciocínio baseado na experiência, que parte do particular para o geral*” (Sarmiento, 2013, p. 8). Apesar de ser possível recorrer a este método para generalizar a toda a população os resultados obtidos e provados para alguns indivíduos, “*em determinadas situações a generalização não é o objetivo da investigação*” (Instituto Universitário Militar [IUM], 2016, p. 19). Essas situações são aquelas “*em que se pretende conhecer mais profundamente um determinado fenómeno ou situação particular, podendo ou não chegar-se a uma teoria explicativa formal*<sup>57</sup>” (idem). Esta investigação enquadra-se precisamente neste tipo de situações, porquanto procura obter um conhecimento mais

---

<sup>56</sup> Existem três, nomeadamente, indutivo, dedutivo e hipotético-dedutivo (Freixo, 2011; Sarmiento, 2013).

<sup>57</sup> De acordo com Carlile e Christensen (2004), no seu processo de construção, a teoria explicativa formal é antecedida pela a teoria descritiva, obtida através de 3 fases: observação, classificação em categorias e definição de relações entre categorias.

profundo acerca da implementação da CG no Exército Português, fenómeno que se insere num contexto mais amplo de implementação da CG no Setor Público, recentemente sujeita a alterações decorrentes da entrada em vigor do SNC-AP, pelo que o conhecimento científico sobre este assunto ainda é escasso. Ademais, a pesquisa bibliográfica permitiu constatar que a investigação científica em torno deste assunto se resume essencialmente a estudos de caso.

A contemporaneidade do fenómeno em estudo e a conseqüente escassez de conhecimento científico produzido acerca do mesmo, levaram também à adoção de uma abordagem de carácter **qualitativo**<sup>58</sup>, estando o investigador *“preocupado com uma compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo”* (Fortin, 2009, p. 22). Assim o objetivo será alcançar *“um entendimento mais profundo e subjetivo do objeto de estudo, sem se preocupar com medições e análises estatísticas”* (Vilelas, 2009, p. 108), através da análise de dados descritivos obtidos *“a partir de documentos, de entrevistas e da observação”* (IUM, 2016, p. 28).

Na sequência desta abordagem, optou-se por realizar um **estudo de caso**. Para Yin (2003, p. 32) trata-se de *“uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos”*. Segundo Dooley (2002, p. 343), este tipo de estudo pode ser utilizado para *“explicar uma situação, para estabelecer uma base de aplicação de soluções para situações, para explorar, ou para descrever um objeto ou fenómeno”*. De acordo com a classificação de Yin (2003), o presente estudo de caso caracteriza-se como **exploratório e descritivo único**<sup>59</sup>. Único por se focar somente num caso de implementação da CG no Setor Público, o do Exército Português; descritivo por procurar descrever a composição, funcionamento e capacidades do módulo CO na produção de dados que permitam satisfazer as recomendações que constam nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27; exploratório porque ambiciona essencialmente uma melhor compreensão de um fenómeno atual e pouco estudado, no seu contexto – implementação da CG no Exército português, através do módulo CO, com capacidade para dar resposta às recomendações que constam nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27.

---

<sup>58</sup> De acordo com Rosado (2015), existem três paradigmas de investigação: qualitativo, quantitativo e sociocrítico.

<sup>59</sup> Um estudo de caso pode ser classificado como único ou múltiplo em função do número de casos que estuda, e pode ainda ser exploratório, descritivo ou explanatório (Yin, 2003).

## 4.2. Problema e Questões de Investigação

Ainda que tenha visto a sua implementação sucessivamente adiada, o módulo CO foi concebido para produzir dados e informações acerca de gastos, rendimentos e resultados, de modo a apoiar a tomada de decisão, o que vai de encontro ao objetivo da CG preconizado pelo SNC-AP. Por conseguinte, limitou-se o estudo da viabilidade de implementação da CG no Exército à verificação da capacidade do módulo CO para fornecer informação que permita satisfazer as recomendações dos pontos 33 e 34 da NCP 27. Esta limitação resulta também do facto da pesquisa bibliográfica e entrevistas exploratórias sugerirem que terão sido criadas as condições para ultrapassar a grande limitação do projeto de implementação da Contabilidade Analítica em todo o Exército – a incapacidade do sistema em integrar os gastos com aquisições centralizadas e encargos com pessoal – que acabou por determinar, em conjunto com outros fatores, o insucesso do mesmo. Para além disso, conforme referido no capítulo 1, para as entidades que adotaram algum tipo de sistema ERP, é muito complicado dissociar o estudo das tarefas contabilísticas dos sistemas de informação e das TI que as suportam.

Na sequência desta delimitação, optou-se pelo método indutivo para construir o modelo de análise (Apêndice I), composto pelas questões de investigação. Estas questões, de acordo com Fortin (2009, p. 101), “*são enunciados interrogativos, escritos no presente, (...) [e] decorrem diretamente dos objetivos, gerais e específicos, esclarecendo quais os aspetos a estudar*”. Quanto à QC, Haro et al (2016) afirmam que a mesma se deve constituir como enunciado do problema de investigação. Assim, a “*pergunta de partida (...) progressivamente revista e corrigida ao longo do trabalho exploratório e da elaboração da problemática*” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 137), consolidou-se na seguinte QC: **É viável a implementação de um subsistema de CG no Exército, através do módulo CO, com capacidade para satisfazer as recomendações da NCP 27?**

De modo a delimitar o estudo, atingir os objetivos específicos (Sarmiento, 2013), bem como auxiliar na resposta à QC, foram definidos as seguintes Questões Derivadas (QD):

**QD1** - De que modo é que os gastos com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e os encargos com pessoal estão a ser integrados e processados no módulo CO?

**QD2** - É possível fazer corresponder as atividades estabelecidas no PA ao tipo de atividades definidas no módulo CO?

**QD3** - Quais são as capacidades atuais do módulo CO ao nível do fornecimento de dados para a produção de relatórios de gestão conforme as recomendações da NCP 27?

### 4.3. Técnicas de Recolha de Dados

No âmbito da realização de um estudo de caso, Yin (2003, p. 85) identifica seis técnicas<sup>60</sup> principais de recolha de dados<sup>61</sup>, alegando que “*são altamente complementares e, portanto, um bom estudo de caso desejará usar o maior número possível*”. Deste modo, foram empregues as seguintes técnicas: **entrevistas exploratórias, pesquisa bibliográfica, análise documental, entrevista semidiretiva, e observação participante e estruturada.**

As entrevistas exploratórias foram utilizadas de modo a “*ajudar a constituir a problemática da investigação e (...), auxiliar o investigador a economizar perdas inúteis de energia e de tempo, retificando o âmbito da investigação*” (Quivy & Campenhoudt, 2008, p. 67). Foram também efetuadas com o intuito de delimitar a amostra de indivíduos a inquirir no âmbito da presente investigação. Deste modo, foram realizadas entrevistas exploratórias (Apêndice J) a quatro oficiais<sup>62</sup> envolvidos no projeto piloto de implementação da Contabilidade Analítica no Exército em 2008 e nas tarefas subsequentes de desenvolvimento do módulo CO e tentativa de implementação da Contabilidade Analítica em toda a estrutura do Exército.

Para delimitar a investigação e redigir a Parte I deste trabalho, foi ainda necessário levar a cabo uma pesquisa bibliográfica, que se debruçou sobre um conjunto variado de fontes bibliográficas, em formato físico e suporte digital, nomeadamente, dissertações de mestrado, teses de doutoramento, legislação, revistas, artigos científicos e livros.

---

<sup>60</sup> Os meios de recolha de dados, “*aparecem, por vezes, designados por processos, outras por método e, outras ainda, por técnicas*” (IUM, 2016, p. 72). Pelo que, seguindo a abordagem proposta pelo IUM, “*por questões de simplificação será aqui adotado o termo técnica para designar os meios de recolha de dados*” (idem).

<sup>61</sup> Nomeadamente: “*documentação, registos de arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefactos físicos*” (Yin, 2009, p. 83).

<sup>62</sup> Foram entrevistados o Capitão de AdMil Edgar Fontes, que desempenhou funções de chefe da subsecção financeira do IPE durante o projeto piloto de implementação da Contabilidade Analítica; o Capitão de AdMil Rodrigo Brito, adjunto do chefe da secção Logística da EPS no período de implementação do projeto piloto; o Capitão AdMil Horácio Ferreira, chefe da subsecção financeira da EPS no mesmo período; e o Tenente-Coronel Sérgio Augusto, que exerce a função de coordenador da Área Técnica de Informação Financeira do SIG, na Direção de Serviços de Sistemas de Informação (DSSI) da Secretaria-Geral do MDN (SGMDN) e que tem colaborado em inúmeras tarefas, como planear e implementar novas funcionalidades numa ótica de gestão integrada e transversal à Defesa e que resultam da necessidade de incorporar alterações legislativas, desenvolver interfaces com sistemas externos ou adequar processos a novos objetivos de gestão; garantir as necessárias ações de manutenção corretiva e evolutiva do SIGDN; e apoio às várias Direções Financeiras das várias entidades apoiadas por este SIGDN, nomeadamente o EMGFA, e os três Ramos das FA.

A análise de documentos relacionados com o funcionamento do Módulo CO do SIG, complementada pela observação direta<sup>63</sup> das suas capacidades, revelaram-se fundamentais para dar resposta às QD e à QC. Conforme sugerido por Robson e McArtan (2016) optou-se pela observação do tipo participante enquanto observador e não estruturada ou informal, precisamente devido ao seu intuito de complementar a análise documental, permitindo, por um lado, maior flexibilidade no que diz respeito à informação recolhida e forma de registo<sup>64</sup>, e, por outro, uma maior interação com os oficiais do Exército especialistas na área que acompanharam o processo de observação.

Para além da observação direta, foi também realizada uma entrevista individual. Esta entrevista classifica-se como semidiretiva, na medida em que “*o investigador dispõe de uma série de perguntas-guias, relativamente abertas, a propósito das quais é imperativo receber uma informação da parte do entrevistado*” (Quivy & Campenhoudt, 2013, p.194). Optou-se por esta tipologia de modo a permitir ao entrevistado exprimir mais facilmente as suas opiniões acerca da perspetiva de expansão do módulo CO e do seu contributo para cumprimento das recomendações que constam na NCP 27. Assim, foi elaborado um guião de entrevista (Apêndice K), tendo sido submetido a validação, de modo a verificar a sua compreensão e pertinência.

#### **4.4. Procedimentos de Amostragem: Composição e Justificação**

Neste ponto é fundamental perceber que o conceito de amostra tem significados diferentes em função do tipo de abordagem. Perante uma abordagem qualitativa, “*alguns autores (...) nem aconselham que se designe por amostra os universos de análise qualitativa, enquanto outros optam por utilizar este conceito mas sempre num sentido não probabilístico*” (Guerra, 2006, citado em IUM, 2016, p. 115). Em concordância com esta opinião, Vilelas (2009, citado em IUM, 2016, p. 71), defende a adoção de uma técnica de amostragem intencional, que deve resultar na seleção dos elementos “*que melhor representem ou tenham conhecimento do fenómeno em estudo*”.

Como se verificou no capítulo anterior, a responsabilidade pela implementação da CG no Exército recai sobre a RGFC da DFin. Dentro desta repartição, a escolha dos indivíduos a inquirir foi feita de acordo com as opiniões recolhidas nas entrevistas

---

<sup>63</sup> Robson e McArtan (2016) sugerem precisamente que a técnica de observação direta deve ser utilizada para complementar ou colocar em perspetiva os resultados obtidos por outras técnicas.

<sup>64</sup> Para o processo de observação direta, foram planeadas as seguintes formas de registo: a captura de telas de ecrã, download de mapas/relatórios do SIG, tomar anotações acerca de todos os aspetos considerados pertinentes.

exploratórias, o desempenho de funções atuais e a experiência profissional na área, demonstrada através das funções exercidas no âmbito da implementação da CG e no desenvolvimento do módulo CO. Disto resultou uma amostra composta apenas por um oficial de Administração Militar (AdMil) que atualmente desempenha funções de chefia da Secção de Contabilidade e Fiscalidade (SCF) da RGFC.

Seguindo os critérios supramencionados, foi ainda solicitada a colaboração aos Capitães de AdMil Edgar Fontes e Rodrigo Brito, para acompanharem o processo de observação direta e validar os resultados obtidos através desta técnica. Foram selecionados estes dois oficiais em particular por terem sido elementos chave nos trabalhos de desenvolvimento do módulo CO e tentativa de implementação da Contabilidade Analítica em todo o Exército<sup>65</sup>.

#### **4.5. Local e Data da Pesquisa e Recolha de Dados**

A pesquisa bibliográfica foi realizada essencialmente através de repositórios científicos virtuais como a *B-On* e o Repositório Científico de Acesso Aberto em Portugal, sendo completada pelo acesso à Biblioteca da Academia Militar. Já a análise documental, foi possibilitada pelo acesso à intranet do Exército e ao Portal da Defesa, que contém documentos internos imprescindíveis para o estudo desta temática.

Quanto à recolha de dados através de observação direta e entrevista, a situação de estado de emergência que se viveu em Portugal, provocada pela proliferação do vírus *SARS-CoV-2*, não permitiu a sua realização presencial durante os meses de março e abril, tendo sido adotadas soluções alternativas. A entrevista foi realizada via e-mail institucional, tendo o entrevistado respondido por escrito às questões colocadas. Já a observação direta das capacidades do módulo CO foi possível através da troca de e-mails e a realização de videochamadas através da plataforma ZOOM<sup>TM</sup>.

---

<sup>65</sup> O Capitão AdMil Edgar Fontes assume atualmente funções de chefe da Divisão Financeira e Controlo da SGMDN. É Mestre em Ciências Militares, na especialidade de Administração Militar pela Academia Militar, 2008 e tem uma Pós-Graduação em Controlo de Gestão e Performance pelo INDEG ISCTE/IUL. O Capitão Rodrigo Brito também é mestre em Administração Militar, assume atualmente funções de gerente da Messe de Caxias e colabora também com a Secção Logística da Unidade de Apoio do Comando da Logística. Tal como foi mencionado na nota de rodapé n.º 62, ambos tiveram uma participação fundamental no projeto-piloto de implementação do Contabilidade Analítica no Exército Português.

#### 4.6. Técnicas de Tratamento e Análise dos Dados

No que concerne à análise documental, foi adotada uma metodologia de análise de conteúdo sugerida por Bardin (1977). Numa primeira fase, este autor defende que os documentos sujeitos a análise devem ser selecionados tendo em conta as regras de exaustividade, representatividade, homogeneidade e pertinência. Assim, atendendo ao objetivo da análise, foram selecionados os seguintes documentos: Manual de Utilizador CO (MDN, 2010), Manual de RHV (MDN, 2016), Manual de Formação AA (MDN, 2011) e Manual de Formação MM (MDN, 2005). Quanto ao modo de análise qualitativa dos documentos, Bardin adota a distinção de Henry e Moscovici (1968, citados em Bardin, 1977, p. 99), entre procedimentos exploratórios “*em que o quadro de análise não está determinado e em que se parte de uma colocação em evidência das propriedades do texto*”, e procedimentos fechados, “*caracterizados essencialmente por técnicas taxinómicas*” (idem). Assim, a análise documental de conteúdo realizada nesta investigação enquadra-se melhor nos procedimentos exploratórios, tendo apenas sido definidas as seguintes categorias genéricas de observação, com base nas evidências recolhidas nos capítulos 2 e 3: componentes do módulo CO; execução das fases previstas no modelo de CG do Exército; integração e processamento dos encargos com pessoal e aquisições centralizadas nas direções logísticas no módulo CO. Numa primeira fase, foram apresentados os dados recolhidos em cada uma destas categorias por via da análise documental, tendo sido confrontados, de seguida, com os dados obtidos através da observação direta.

Em relação ao tratamento das respostas obtidas através da entrevista realizada ao chefe da SCF, após constatar que existem diversas formas de análise de conteúdo, optou-se pelo processo de tratamento de dados apresentado por Guerra (2006). Segundo este, após a transcrição da entrevista, o investigador procede à leitura das respostas, sublinhando aspetos de maior relevância para a análise do fenómeno em estudo. De seguida, constrói, através de uma grelha, sinopses das entrevistas. Após isto, o investigador está em condições de analisar os dados obtidos. Essa análise começa por ser descritiva, podendo optar-se, entre outras, pela análise temática aprofundada. Por último, o investigador efetua a análise interpretativa, devendo “*interrogar-se sobre a génese daqueles fenómenos à luz das perguntas que formulou face ao seu objeto de estudo*” (IUM, 2016, p. 124).

## **PARTE II - TRABALHO DE CAMPO**

### **CAPÍTULO 5. APRESENTAÇÃO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Neste capítulo serão apresentados e discutidos os resultados alcançados. O capítulo inicia-se com a apresentação dos dados obtidos através da análise documental. Segue-se a confrontação, discussão e análise dos mesmos em função dos dados recolhidos através de observação direta das atuais capacidades e funcionalidades do módulo CO, tendo também em consideração os aspetos teóricos e concetuais relevantes, levantados na parte I. De seguida, procede-se à análise qualitativa das respostas obtidas na entrevista realizada ao chefe da SCF. Por último, são tecidas algumas considerações acerca das necessidades de análise e desenvolvimento que, de acordo com os resultados desta investigação, se consideram críticas no âmbito do projeto de implementação da CG no Exército Português, conforme as recomendações da NCP 27, através do módulo CO.

#### **5.1. Análise Documental**

Este subcapítulo do trabalho é dedicado à descrição das componentes do Módulo CO e das tarefas periódicas previstas pelo mesmo. Para além disso, procura ainda esclarecer como é que o SIG prevê a alimentação deste módulo com dados acerca de encargos com pessoal e gastos com as aquisições centralizadas nas direções logísticas.

Com os propósitos acima mencionados, procedeu-se à análise dos módulos MM, AA e RHV, tendo como preocupação única identificar os campos a preencher, aquando do processamento de vencimentos e aquisições centralizadas, que permitem fazer a sua ligação ao módulo CO. Já a análise do Manual de Utilizador do módulo CO, foi realizada com maior detalhe. O documento é composto por sete capítulos, e a análise realizada a propósito desta investigação apenas excluiu o capítulo “Sistemas de Informação”, que se destina a explicar como produzir relatórios, mapas e outro tipo de documentos analíticos com base nos dados gerados através da execução das tarefas periódicas. Este capítulo foi excluído da análise porque o foco da investigação está restringido à verificação da capacidade do módulo CO em gerar dados e/ou informação, não se preocupando com o modo como, posteriormente, poderão ser processados e apresentados.

### 5.1.1. Dados Mestre do Módulo *Controlling*

A expressão “dados mestre”, no SIG, refere-se aos dados essenciais para a realização de transações. Assim, o módulo CO prevê a criação e modificação dos seguintes dados mestre:

- **Classes de Custo**<sup>66</sup>: de forma a conseguir comparar e reconciliar os valores relevantes da Contabilidade Financeira, as contas de custos e proveitos relevantes são administradas como classes de custo, existindo dois tipos de classes de custo. As **primárias** são todas as contas de resultados (6 e 7) criadas no plano de contas. As **secundárias** são as contas correspondentes da classe 9 do PCM, destinada ao subsistema de CG, e têm como objetivo realizar análises internas ao nível dos processos em CO.
- **Centros de Custo/Lucro**<sup>67</sup>: Os centros de custo/lucro são uma forma de controlar os movimentos realizados dentro da organização, permitindo analisar os custos e os proveitos indiretos de acordo com o local onde foram incorridos.
- **Atividades**: As atividades são as tarefas realizadas pelos centros de custo/lucro, medidas em unidades de tempo ou de medida e constituem a ferramenta que permite efetuar e gerir débitos internos entre os centros de custo, em função da atividade que efetivamente prestam internamente. Para além de permitir criar e associar atividades aos centros de custo, o módulo CO possui também a capacidade de efetuar um planeamento de atividades, bem como um planeamento de custos e consumo de atividades, tendo em vista possibilitar a comparação entre valores planeados e custos realmente incorridos.
- **Ordens Internas**: são coletores de custo com uma natureza mais dinâmica do que os centros de custo, utilizadas para coletar, monitorizar e distribuir custos diretos e indiretos com operações, missões ou outros elementos específicos. Estas dividem-se em dois tipos de ordens: as **ordens internas reais**, cujo processamento tem essencialmente a ver com a desagregação de custos a um nível mais detalhado que o centro de custo, e as **ordens internas estatísticas**, que visam agregar custos (e/ou

---

<sup>66</sup> As classes de custo são definidas como “*contas de um plano de contas relevantes para os custos e proveitos que se destinam à entrada de todos os custos e proveitos do sistema global de contabilidade de custos*” (MDN, 2010, p. 13).

<sup>67</sup> Por definição, é “*a unidade organizacional dentro da Contabilidade de Gestão e elemento agregador de custos/proveitos indicando quais as áreas de responsabilidade que geram e influenciam esses custos/proveitos*” (MDN, 2010, p. 55).

proveitos) de uma forma diferente, não se perdendo a informação ao nível do centro de custo.

- **Índices Estatísticos:** são parâmetros utilizados para executar a transferência, rateio e distribuição dos custos inicialmente registados num objeto de custo (centro de custo, ordens internas). A sua criação exige o estabelecimento de uma unidade de medida e tipo de índice<sup>68</sup>.

Chegados a este ponto, é interessante verificar a correspondência que existe entre os dados mestre que carecem de ser criados no módulo CO, e a maioria das componentes que, de acordo com o manual de implementação do SNC-AP e conforme transcritos no capítulo 2, precisam de ser definidos na criação de um sistema de informação para a CG. Esta semelhança é evidenciada no quadro n.º 2.

**Quadro n.º 2 – Relação entre as componentes do sistema de informação para a CG e os dados mestre do módulo CO**

<b>Componentes do Sistema de Informação para a CG   NCP 27</b>	<b>Dados Mestre do Módulo CO   SIG</b>
Objetos de Custeio	Centros de Custo, Atividades, Ordens Internas
Unidades orgânicas	Centros de Custo
Critérios de Classificação dos Gastos	Classes de Custo Secundárias
Critérios de Afetação e Imputação dos Gastos Indiretos	Índices Estatísticos
Plano de Contas	Classes de Custo Primárias

Fonte: Elaboração Própria

### 5.1.2. Tarefas Periódicas do Módulo *Controlling*

Conforme descritas de seguida, de acordo com o Manual de Utilizador (2005, p.10), existem três ciclos executáveis em CO, nomeadamente, transferência periódica, ciclo de distribuição e ciclo de Rateio. São estes ciclos que permitem operacionalizar as fases 2, 3 e 4, previstas no modelo apresentado na figura n.º 1. A sua criação e modificação é feita centralmente pela DSSI cabendo apenas ao Exército executar as tarefas de execução ou

<sup>68</sup> Existem dois tipos de índice previstos: valor fixo e valor total. “Quando se trata de valores fixos, estamos a falar de um montante igual todos os meses. Quando se fala de valores totais, estamos apenas a falar de valores de cada um dos meses” (MDN, 2010, p. 139).

estorno dos mesmos. Para cada um destes ciclos, é necessário identificar os CC emissores, os CC recetores e as classes de custo que se pretendem transferir. As transações de custos que resultam da execução destes ciclos, seguem as regras de repartição definidas através dos índices estatísticos criados.

- **Ciclos de Transferência Periódica:** servem para transferir os custos dos CC comuns para os CC operacionais e de apoio;
- **Ciclos de Distribuição:** transação que tem como objetivo transferir custos dos CC de apoio para os CC operacionais;
- **Ciclos de Rateio:** executado com o objetivo de transferir os custos dos CC operacionais para os objetos de custeio.

Para além destes três ciclos, é também possível executar as seguintes tarefas:

- **Decomposição:** processo que permite a repartição dos custos existentes nos CC pelas atividades desenvolvidas.
- **Apropriação de Custos:** alocação de todos ou alguns custos reais incorridos num objeto (ou em todos), a um ou mais recetores. Visa transferir os valores das ordens internas reais para os CC, de acordo com as percentagens designadas nas normas de apropriação dos dados mestre das ordens internas. As normas de apropriação são estabelecidas aquando a criação das ordens internas reais.

### **5.1.3. Integração de Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas**

Antes de esclarecer como é que o SIG prevê a alimentação deste módulo com dados provenientes de encargos com pessoal e gastos com aquisições centralizadas nas direções logísticas, é necessário esclarecer que cada módulo deste sistema tem a sua estrutura assente em dados mestre que nem sempre coincidem. Assim, o módulo FI trabalha com uma estrutura de centros financeiros, o módulo MM e AA de centros logísticos e o módulo CO de CC, sem que esses centros tenham de coincidir obrigatoriamente.

Os gastos com aquisições centralizadas por parte das direções logísticas, à semelhança das demais aquisições, resultam de um processo aquisitivo que tem início na manifestação de necessidade de compra de um bem e/ou contratação de serviço e termina com o respetivo pagamento (Anexo I). Através do lançamento da fatura, estes gastos são associados a um centro de custo. Isto acontece não porque os CC e financeiros estejam associados, mas sim porque é necessário associar o processo de despesa ao centro de custo responsável (Anexo J). No entanto, como esses gastos são assumidos centralmente pelas

direções logísticas, o centro de custo associado a essas aquisições é um centro de custo genérico. A afetação dos bens e/serviços adquiridos aos CC responsáveis é feita através do módulo MM no caso de se tratar de existências e do módulo AA no caso de se tratar de imobilizado.

Quanto aos encargos com pessoal processados através do módulo RHV, é possível integrá-los no Módulo CO, uma vez que é necessário prestar informação acerca da atribuição organizacional de cada individuo, aquando o processamento de vencimentos, e um dos campos de preenchimento obrigatório<sup>69</sup> na “Área de Processamento” é precisamente o centro de custo a que o militar ou civil está atribuído (Anexo K).

Com base nos dados obtidos através da análise documental, apresentados anteriormente, foi elaborado o esquema representado na figura n.º 2, a partir do modelo esquematizado na figura n.º 1, com o intuito de ilustrar as fases do modelo de custeio atualmente implementado no módulo CO, bem como demonstrar que os documentos financeiros não constituem a única fonte de alimentação do módulo CO. Este módulo, tal como foi observado, recolhe também informação essencial dos módulos RHV, MM e AA, relativamente a despesas com pessoal e gastos com aquisições centralizadas.

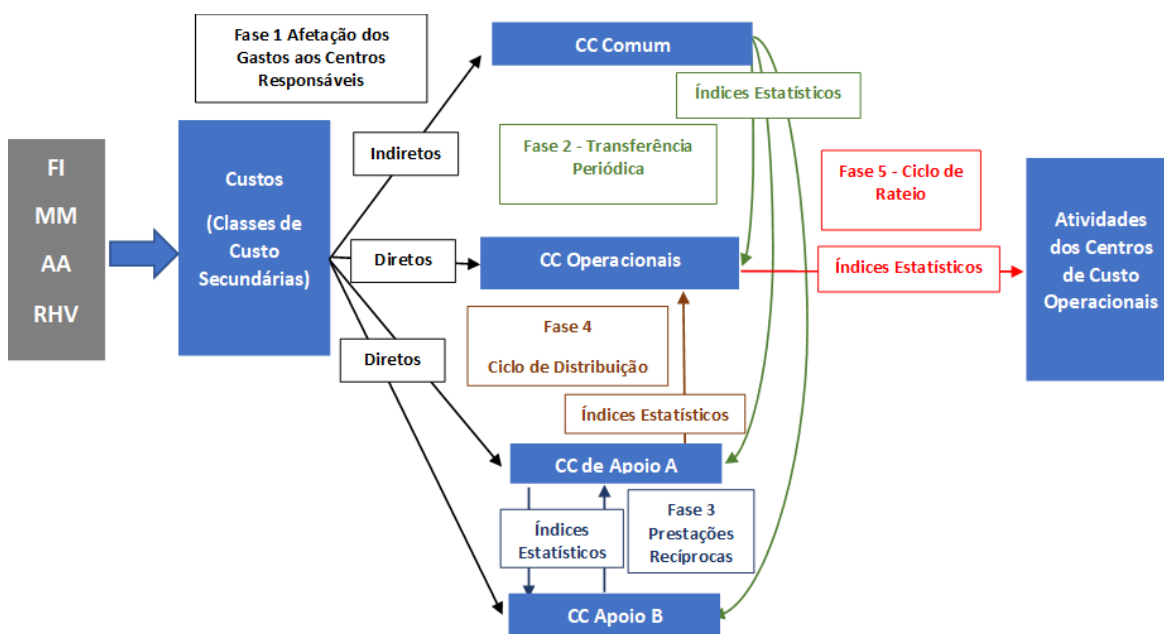


Figura n.º 2 - Esquema representativo das fases do modelo de custeio do módulo CO

Fonte: Elaboração própria com base em Brito (2008, p. 31)

<sup>69</sup> Para além da identificação do centro de custo, a nível da atribuição organizacional, este módulo permite também a discriminação de outros dados, nomeadamente no âmbito da estrutura do empreendimento (identificação da empresa, área de Recursos Humanos, Subárea e dados da área Financeira) e da estrutura Organizacional (Posição, Cargo e Unidade Organizacional).

## 5.2. Estado Atual do Módulo *Controlling*

Na sequência da apresentação dos dados acerca das componentes do Módulo CO, das tarefas periódicas previstas pelo mesmo, e do modo como está prevista a alimentação deste módulo com dados relativos aos encargos com pessoal e gastos relacionados com as aquisições centralizadas por parte da DA e da DMT, surge então o presente subcapítulo com o intuito de complementar e confrontar esses dados com os dados obtidos através da observação direta do módulo CO.

### 5.2.1. Dados Mestre

A reclassificação das **classes de custo** primárias utilizadas na Contabilidade Financeira (contas da classe 6 e 7), em classes de custo secundárias, utilizadas na CG (contas da classe 9), é feita à medida que são lançadas faturas. Esse mapeamento ocorre de modo automático, uma vez que a cada conta da classe 6 e 7 corresponde uma da classe 9. No entanto, o que se verifica é que o que está inserido em sistema ainda se refere ao plano de contas utilizado em POCP. Ainda que não seja obrigatório o desenvolvimento da CG com recurso à Classe 9, o modelo implementado em CO exige que esteja definida uma classe 9 para proceder ao rateio dos gastos dos CC operacionais para as atividades (Anexo L).

Quanto aos **CC**, constatou-se que existem 5000 centros criados e inseridos em sistema, que procuram refletir a estrutura orgânica do Exército, e que, embora o Manual de Utilizador CO não seja claro em relação a esse aspeto, o sistema permite fazer a distinção entre centros de apoio ou centros operacionais, logo no momento de criação dos CC. Os CC comuns ou “genéricos” servem apenas para agrupar custos que serão transferidos para os CC operacionais e de apoio. Não obstante, os dados atualmente inseridos em sistema estão desatualizados, uma vez que ainda contemplam a estrutura orgânica em vigor em 2006. Realce-se também que o detalhe dos CC criados vai até ao escalão Pelotão. O que leva a crer que o trabalho realizado<sup>70</sup>, logo em 2011, com o intuito de reestruturar esta lista, precisamente devido ao enorme esforço necessário para obtenção de informação analítica a um nível tão detalhado como o Pelotão, não chegou a ser implementado. Assim, revela-se necessário rever este aspeto. O que exige, por um lado, perceber até que nível de detalhe é rentável o esforço para produzir informação acerca dos custos por estrutura orgânica e

---

<sup>70</sup> Esse trabalho foi realizado por uma equipa pertencente à DFin, liderada pelo Capitão AdMil Edgar Fontes. Cfr. Observação com Capitão AdMil Edgar Fontes, no dia 20 de abril de 2020, pelas 12h00.

respetivas atividades, e por outro, a que escalões pretendem os decisores do Exército obter este tipo de informação.

Em relação às **atividades**, neste momento existem 293 inseridas em sistema, tendo sido criadas em 2009. Dessas, 243 dizem respeito a atividades relacionadas com a formação, o que sugere que o módulo CO se encontra estagnado desde a tentativa de implementação e desenvolvimento entre 2008 e 2012. Assim, é necessário fazer o levantamento de todas as atividades desenvolvidas pelos CC de apoio e operacionais para as quais se pretende apurar um custo final. Convém referir que o Exército dispõe de uma enorme liberdade na definição destas atividades, uma vez que, tal como foi evidenciado no capítulo 2, o SNC-AP não é explícito no que concerne o conceito de atividade no âmbito da CG, podendo esta representar um bem produzido, um serviço prestado, um projeto, um programa, etc. Ainda no âmbito das atividades, é de assinalar que a funcionalidade de **planeamento** de atividades e respetivo consumo/custo não permite aproveitar diretamente os dados do PO para carregar valores por classes de custo nos CC e, a partir daí, calcular custos previsionais das atividades.

Relativamente aos **Índices Estatísticos** averiguou-se que existem apenas 58 relativos ao Exército inseridos em sistema. E facilmente se percebe que foram criados a propósito do projeto piloto de implementação da Contabilidade Analítica, uma vez que a sua descrição faz referência às Subunidades das três Unidades que participaram no mesmo.

Por último, verificou-se que as **Ordens Internas: Reais e Estatísticas**, tal como os restantes dados mestre, foram apenas trabalhadas e exploradas no âmbito do projeto piloto, tendo sido criadas ordens internas relativas a atividades transversais a várias U/E/O do Exército, como por exemplo, forças nacionais destacadas, exercícios e comemorações. Por conseguinte, considera-se que as ordens internas poderão ser utilizadas para o apuramento de custos de acontecimentos específicos (missões, exercícios, eventos festivos, etc), que assim o justifiquem pela sua exclusividade e importância para os órgãos decisores do Exército. A diferença das ordens internas reais para as estatísticas, reside no facto destas últimas permitirem apurar o custo desse acontecimento específico sem alterar os custos apurados por centro de custo e/ou por atividade. No entanto, é preciso ressaltar que a imputação de um gasto a uma ordem interna real, não significa que, posteriormente, não se possa proceder à sua transferência para a estrutura de CC. O que não é possível, é manter as duas informações em simultâneo, como acontece com as ordens internas estatísticas.

### 5.2.2. Tarefas Executáveis

Antes de fazer referência às tarefas identificadas anteriormente, é pertinente chamar a atenção para o facto de que a execução das mesmas parte de uma afetação dos gastos aos CC, executada na fase 1 do modelo. Por isso convém esclarecer que, pese embora seja necessário inserir em sistema informação relativa ao “centro de custo” durante o processo de despesa, em qualquer altura é possível fazer, no módulo CO, uma alocação manual dos gastos atribuídos a um centro de custo, para outro(s) centro(s) de custo(s), sem que essa reafecção tenha impacto na contabilidade financeira ou orçamental.

No que concerne os **ciclos de transferência** executáveis em CO, à semelhança do que se verifica em relação aos dados mestre, não existe nada em sistema que seja posterior a 2012. Os únicos ciclos criados e testados foram aqueles desenvolvidos pelas Subsecções de Recursos Financeiros das Unidades onde foi implementado o projeto piloto. Em relação a este aspeto é importante realçar que uma correta execução das tarefas periódicas está dependente da criação dos grupos de índices estatísticos associados a cada um dos ciclos e do registo, através da seleção dos centros emissores e recetores, das relações que existem, em termos de fluxo de trabalho, entre os CC, e entre os CC operacionais e as atividades principais por estes realizadas.

Interessa também chamar a atenção para a capacidade do módulo CO em executar transferência de custos entre os CC de apoio, procurando mapear as prestações recíprocas entre os mesmos, tal como está preconizado no método das Secções Homogéneas, apresentado no capítulo 2. O Manual de Utilizador CO não é explícito acerca do assunto e, embora este tipo de transação não tenha sido implementado nem testado durante o projeto piloto, é possível criar um ciclo de transferência periódica que contemple estas prestações recíprocas e executá-lo antes do ciclo de distribuição. Mais uma vez, para que esta transferência de custos seja executada, é necessário proceder à criação dos respetivos índices estatísticos.

Quanto às tarefas de **apropriação** e **decomposição**, verifica-se que não foram utilizadas na sequência da tentativa de implementação da contabilidade analítica no Exército, mas que poderão gerar informação complementar ao apuramento de custos por CC e atividades operacionais. A apropriação permite transferir para a estrutura dos CC os gastos afetados inicialmente a uma ordem interna real, e a decomposição permite dividir os custos existentes nos CC, pelas atividades desenvolvidas por estes.

### **5.2.3. Processamento dos Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas**

No que respeita esta tipologia de gastos, constatou-se que a implementação dos módulos AA, MM e RHV passou efetivamente a permitir a sua integração no módulo CO. No entanto os encargos com pessoal e aquisições centralizadas estão a ser imputados a dois CC genéricos, respetivamente, e não existe qualquer tipo de processamento posterior a essa imputação. Esta lacuna, no entanto, não parece resultar de limitações do módulo CO.

Quanto aos encargos com pessoal, o módulo CO permite, logo na fase 1, atribuir os gastos com os encargos de cada indivíduo diretamente ao centro de custo onde desempenha funções. Para isso, é necessário, para todos os militares e civis que prestam serviço no Exército português, inserir manualmente o centro de custo no separador de atribuição organizacional que é de preenchimento obrigatório no âmbito do processamento de vencimentos em RHV (Anexo K). Logicamente, esta informação terá de ser atualizada em função das alterações no mapa de efetivos. Após essa afetação direta aos CC de apoio e operacionais, o processamento necessário para que os encargos com pessoal se reflitam no custo das atividades principais que se pretende apurar através do CO, ficaria apenas dependente da execução dos ciclos de distribuição e de rateio.

No que diz respeito aos gastos com aquisições centralizadas, a situação parece merecer maior preocupação, uma vez que os módulos AA e MM não estão a ser utilizados de modo a permitir uma gestão plena dos ativos e inventários do Exército<sup>71</sup>. O que impede a correta distribuição destes gastos pelos CC consumidores. Apesar de ser possível, através da transferência manual de custos, proceder à reafetação dos gastos em questão pelos CC consumidores dos bens adquiridos e/ou serviços contratados, dada a dimensão das aquisições que são feitas centralmente, rapidamente se chega à conclusão de que esta não se trata de uma solução eficiente.

### **5.3. Análise da Entrevista**

Neste subcapítulo efetua-se a análise das respostas obtidas na entrevista realizada ao chefe da SCF. A apresentação da sinopse das respostas obtidas consta no Apêndice L.

Através da entrevista realizada, procurou-se tomar conhecimento do ponto de vista institucional, na pessoa do chefe da SCF, acerca do estado de implementação do Módulo

---

<sup>71</sup> Cfr. Observação direta com Capitão AdMil Freddy Henriques, no dia 24 de março, pelas 10h42.

CO, bem como do papel que este módulo deverá ter na satisfação das recomendações que constam na instrução n.º 1/2019 do TdC e nos pontos 33 e 34 da NCP 27.

As respostas às perguntas do Grupo I permitiram constatar que apesar da intenção de implementar um sistema de Contabilidade Analítica, revertida na instrução número 05/2011 da DFin, a concretização do projeto de implementação da Contabilidade Analítica no Exército Português através do módulo CO ficou muito aquém do esperado.

No entanto, entre 2012 e o ano corrente (2020) ocorreram desenvolvimentos importantes para a implementação da CG no Exército, através do módulo CO. O entrevistado apenas faz referência à integração e entrada em produtivo do módulo RHV no ano de 2019, possivelmente por ser o mais recente. Mas, da análise anterior, já se percebeu que a implementação dos módulos AA e MM também se enquadra nestes desenvolvimentos, na medida em que veio permitir a integração dos gastos relativos a aquisições centralizadas. Não obstante, pelas respostas do entrevistado, confirmamos que as despesas com pessoal ainda não estão a ser consideradas nos ciclos de transferência periódica, distribuição ou de rateio. E isto acontece não por limitações ou falhas do SIG, mas porque ainda não foi desenvolvido o trabalho necessário no sentido de criar os ciclos de transferência periódica e os respetivos índices estatísticos.

Pelas respostas do chefe da SCF, o objetivo operacional 1.6 *“Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN”* foi precisamente traçado com o intuito de implementar um sistema de CG no Exército, tendo em conta esta limitação no processamento de vencimentos, na medida em que a sua execução passará pela criação de um modelo de CG, partindo do modelo criado em 2011, que contemple, entre outros aspetos, a *“reafecção das despesas com pessoal processadas e pagas centralmente”*. De acordo com o mesmo, a resolução deste problema poderá passar por *“carregar toda a despesa num Centro de custo genérico da Direção de Finanças para depois, com base em informação recolhida no módulo RHV, criar um modelo de transferência destes custos para cada uma das UEO do Exército”*. Da análise anterior verificou-se que estes custos, tal como os gastos com aquisições centralizadas, já estão a ser carregados num centro de custo genérico. No entanto, julga-se ser possível poupar o esforço na criação de um ciclo de transferência, através da afetação direta dos mesmos aos CC de apoio e operacionais, sendo apenas necessário criar ciclos de distribuição e de rateio, para que esses gastos se reflitam no custo das atividades. As figuras n.º 5 e 6 (Apêndice M) procuram precisamente ilustrar, respetivamente, a situação atual e a situação desejável no que concerne a afetação dos gastos em questão aos CC responsáveis, com base na informação inserida nos módulos RHV, MM e AA.

Neste momento, apesar de se registar um atraso na taxa de execução do objetivo acima mencionado em relação ao que estava previsto para 2019, prevê-se que a meta para 2020 – *“ter definido o planeamento do projeto de implementação de um sistema de CG, perfeitamente alinhado com as necessidades de apoio do Exército”* – seja cumprida. Porém, não deixa de ser importante registar que na origem deste atraso estão as dificuldades relacionadas com a implementação da Contabilidade Orçamental e Contabilidade Financeira, resultantes da entrada em vigor do SNC-AP. Assim, na opinião do entrevistado, este atraso revelou que, perante um cenário de falta de recursos humanos *“para colocar em andamento todos os projetos ao mesmo tempo”*, a CG perde importância face aos outros dois subsistemas da CP, devido ao facto destes desempenharem *“um papel primordial nas operações do Exército”*, nomeadamente no fornecimento de informação e elaboração de mapas para a prestação de contas, e no que respeita a execução do orçamento e consequente realização de pagamentos. Observa-se, portanto, que pelo menos neste aspeto, o Exército não é alheio às dificuldades sentidas por outras entidades do Setor Público que, conforme assinalado no capítulo 2, têm visto a implementação da CG adiada por *“falta de recursos humanos, e a menor prioridade no aperfeiçoamento atribuído à contabilidade de Gestão por comparação com a contabilidade Orçamental e Financeira”*.

As respostas às perguntas do grupo II, ainda que bastante curtas, não deixam de ser um importante contributo para a satisfação dos objetivos desta investigação. Por um lado, o entrevistado deixa muito claro que o Exército, não consegue, neste momento, dar resposta às recomendações que constam nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27 porque não tem um sistema de CG implementado. Por outro lado, assegura que esse sistema estará plenamente implementado até ao final do ano de 2021, permitindo elaborar, em 2022, um relatório de gestão relativo ao ano anterior, nos termos dos parágrafos mencionados. E que essa implementação será materializada pela *“plena utilização do módulo de CO, o que se consubstanciará na total Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN”*.

Contudo, o chefe da SCF considera que ainda não é possível afirmar ao certo o que falta fazer para atingir a total implementação e expansão deste módulo, acrescentando que apenas será possível fazê-lo quando for aprovado o projeto de implementação da CG no Exército. Projeto esse que resultará do trabalho realizado pela RGFC até ao final do ano corrente, no sentido de *“propor um modelo de contabilidade de custos apropriado à informação determinada como relevante para o apoio à tomada de decisão, [o que passará por] rever o anterior projeto Implementação de Contabilidade Analítica no Exército (...) e*

*também perceber junto do Comando do Exército que informação relevante para a gestão gostaria que a implementação do módulo CO ajudasse a obter”.*

#### **5.4. Considerações Finais**

Na sequência dos dados obtidos e da respectiva análise realizada nos subcapítulos anteriores, não se pode ainda afirmar, com certeza, que estão reunidas as condições para garantir a implementação, até 2021, de um sistema de CG, através do módulo CO e capaz de satisfazer as recomendações da NCP 27. Apenas será possível ter uma noção fundamentada e detalhada acerca do que falta fazer para implementar e expandir o módulo CO, das suas implicações e da sua exequibilidade no prazo estabelecido, depois da RGFC concluir a sua análise e avaliação do anterior projeto de implementação de Contabilidade Analítica no Exército e, com base nessa análise, elaborar uma proposta de projeto de implementação do sistema de CG. Mas é precisamente para esse trabalho de análise que a presente investigação poderá ser útil, na medida em que os resultados obtidos permitem ter uma noção do atual estado de implementação do módulo CO, possibilitando a identificação de áreas de análise e desenvolvimento que se consideram críticas para a implementação de um sistema CG no Exército capaz de satisfazer as recomendações dos pontos 33 e 34 da NCP 27.

Uma vez que o modelo implementado no módulo CO funciona com base no método das secções homogéneas, o Exército deverá começar por redefinir a estrutura de CC, estabelecendo claramente para que escalões pretende apurar custos, tendo em conta a relação custo-benefício desse apuramento. Associada a esta redefinição da estrutura de CC será também necessário identificar as atividades desempenhadas pelos mesmos, com destaque para as atividades dos CC operacionais, sobre as quais se pretende apurar o custo, e que devem, naturalmente, decorrer e ser representativas das missões a cargo do Exército. Para além destas atividades, o Exército deverá também fazer o levantamento dos eventos que justifiquem um apuramento de custos por ordens internas. As atividades, em conjunto com as ordens internas que forem criadas serão então os *“objetos de custos finais para os quais se determinou o custo total”* (MF, 2015, p. 7780).

Outra tarefa fundamental prende-se com a atualização da classe 9, destinada ao subsistema de CG, conforme preconizado no SNC-AP, de modo a permitir a reclassificação das classes de custo primárias. Para tal, o Exército poderá adotar as contas da classe 9 padronizadas e apresentadas no manual de implementação do SNC-AP, realizando as

adaptações consideradas necessárias no que respeita a criação e modificação de subcontas, por forma a permitir desdobrar os gastos e rendimentos registados na Contabilidade Financeira, em “*custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades; custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico*” (MF, 2015, p. 7780).

Depois de criada uma classe 9, definidos os CC e estabelecidas as atividades que se pretendem custear, devem ser definidos e criados os ciclos de transferência periódica, de distribuição e de rateio, bem como os índices estatísticos que vão reger as transações efetuadas, procurando refletir a realidade, respetivamente, quanto ao nível de consumo de gastos comuns por parte de cada centro de custo, quanto às relações que existem entre os CC em termos de fluxo de trabalho interno, e ainda, relativamente aos recursos consumidos na execução de cada uma das atividade dos CC operacionais. O trabalho necessário para criar e definir estes ciclos exige uma estreita colaboração com a DSSI e, em conjunto com a definição dos respetivos índices estatísticos, deverá ser executado de modo a permitir prestar informação acerca dos “*critérios de imputação dos custos indiretos utilizados*” (MF 2015, p. 7780). Já a sua execução, possibilitará “*identificar os custos controláveis por cada unidade [centro de custo] envolvida na produção de outputs*” (idem), e “*fornecer custos por outputs [atividades]*” (ibidem).

Recorde-se, no entanto, que o foco de todo este processo de apuramento de custos devem ser os gastos com aquisições centralizadas e encargos com pessoal. Assim, para que os ciclos acima referidos consigam processar os encargos com pessoal, é necessário afetar corretamente, no módulo RHV, cada militar ou civil ao centro de custo em que desempenha funções. Já em relação aos gastos com aquisições centralizadas, apesar de ser possível distribuí-los manualmente pelos CCs “consumidores”, esse seria um processo bastante moroso e ineficiente. Consequentemente, a solução deverá passar pela plena utilização dos módulos MM e AA de modo a que estes consigam refletir em sistema, o consumo real de cada centro de custo no que diz respeito aos bens ou serviços adquiridos centralmente. Assim, urge perceber o que falta fazer para que a utilização destes dois módulos permita, respetivamente, gerir as existências adquiridas centralmente de modo a mapear o seu consumo pelos CC, e gerir imobilizado adquirido centralmente, afetando o custo do mesmo e respetivas amortizações aos CC que os detêm.

Por último, mas não menos importante, é absolutamente fundamental conseguir converter as dotações previstas no planeamento orçamental, carregado em EAPS, em custos

previsionais das atividades dos CC operacionais, definidas e criadas em CO. Já observamos que no âmbito do PA são definidos, de modo hierárquico e sequencial, objetivos, atividades, ações e elementos de ação. Cada elemento de ação contém informação acerca da rubrica orçamental e do centro de custo responsável pela despesa prevista. Assim, partindo dessa afetação previsional de gastos por CC, seria possível simular as fases 2, 3, 4 e 5 esquematizadas na figura n.º 2, de modo a converter os gastos previstos nesses elementos de ação num custo previsional das atividades operacionais criadas em CO. A execução desta tarefa carece da colaboração da DSSI, de modo a proceder às parametrizações necessárias para migrar os dados do módulo EAPS para o módulo CO, mas permitirá ao Exército beneficiar de um sistema de CG capaz de “*comparar os custos reais com os planos e orçamentos*” (MF, 2015, p. 7780).

Com base nas considerações acima pronunciadas, elaborou-se um diagrama de Gant (Apêndice N), onde estão identificadas as tarefas de análise e desenvolvimento que se consideram essenciais no âmbito do projeto de implementação da CG no Exército, bem como a sua ordenação cronológica e sequencial.

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Finda a análise e discussão dos resultados e tendo em conta o enquadramento concetual, teórico e metodológico, surge o presente capítulo para materializar o culminar de toda a investigação. Deste modo, apresentam-se, de seguida, as respostas às questões de investigação, bem como as recomendações que daí advêm. São também elencadas as principais limitações e dificuldades encontradas ao longo de toda a investigação, e apresentadas propostas para futuras investigações no âmbito da temática em estudo.

Relativamente à QD1: “*De que modo é que os gastos com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e os encargos com Pessoal estão a ser integrados e processados no Módulo CO?*” - Verifica-se que a implementação dos módulos AA, MM e RHV veio efetivamente permitir a integração destes gastos no módulo CO mas que, neste momento, o seu processamento se resume a uma simples imputação dos mesmos a centros de custo genéricos. Embora esta situação seja idêntica para as duas tipologias de gastos, o motivo pelo qual assim acontece é distinto. Enquanto todos os encargos com pessoal estão a ser afetados a um centro de custo comum porque a informação relativa ao centro de custo a que cada indivíduo está atribuído não foi corretamente inserida no módulo RHV, o problema com os gastos das aquisições centralizadas requer maior preocupação, uma vez que advém do facto dos módulos AA e MM não estarem a ser utilizados de modo a permitir uma gestão plena dos ativos e inventários do Exército.

No que diz respeito à QD2: “*É possível fazer corresponder as atividades estabelecidas no PA ao tipo de atividades definidas no CO?*” - Obteve-se uma resposta afirmativa. Uma vez que os elementos de ação criados no PA contêm informação acerca da rubrica orçamental e do centro de custo responsável pela despesa prevista, poderá obter-se, através da migração do planeamento orçamental do módulo EAPS para o módulo CO, uma afetação previsional dos gastos por centros de custo. A partir daí, será possível executar os ciclos de transferência periódica, de distribuição e de rateio, de modo a converter os gastos previstos nos elementos de ação num custo previsional das atividades operacionais criadas em CO. Por outras palavras, esta migração de dados permitirá produzir informação previsional acerca do custo das atividades, através do módulo CO, com base no planeamento anual que é atualmente realizado por toda a estrutura do Exército.

Atendendo à QD3: “*Quais são as capacidades atuais do módulo CO ao nível do fornecimento de dados para a produção de relatórios de gestão conforme as*

*recomendações da NCP 27?”* - Apurou-se que o módulo CO tem capacidade para produzir informação que permitirá dar resposta aos requisitos discriminados nos pontos 33 e 34 desta norma. Ao criar a estrutura de centros de custo e respetivas atividades, bem como as ordens internas consideradas pertinentes, ficam definidos os objetos de custeio para os quais se pretende determinar um custo final. A criação de classes de custo secundárias, de acordo com a classe 9 do plano de contas, permite desdobrar os gastos e rendimentos em custos diretos e indiretos de cada objeto de custeio e rendimentos associados (se aplicável), e permite também obter o custo total do exercício económico e custo total dos objetos de custeio com duração plurianual. Mediante a criação e execução de ciclos de transferência periódica, de distribuição, de rateio e os respetivos índices estatísticos associados, é possível apurar o custo de cada uma das atividades, bem como identificar o custo controlável por cada centro de custo. Por último, pela resposta à QD 2, será também possível, através do CO, comparar custos reais com os gastos planeados e inseridos no orçamento anual.

Depois de responder às QD é então possível dar uma resposta à QC: *“É viável a implementação de um subsistema de CG no Exército, através do módulo CO, com capacidade para satisfazer as recomendações da NCP 27?”*. Apesar do sistema de apuramento de custos que está na base do módulo CO ter sido concebido antes da publicação do SNC-AP, e da implementação do módulo CO não ter ido além da experiência piloto em três Unidades do Exército, realizada há mais de 10 anos, os dados recolhidos permitem afirmar que é possível implementar um subsistema de CG através deste módulo, com capacidade para fornecer informação relevante, de acordo com as recomendações dos parágrafos 33 e 34 da NCP 27. Para além disso, a entrevista ao chefe da SCF permitiu apurar que a concretização do objetivo operacional 1.6 definido na diretiva setorial da DFin para o triénio 2019-2021, consistirá precisamente na implementação de um sistema de CG nestes moldes, sendo que a RGFC se encontra atualmente em fase de estudo e preparação de um projeto para proceder a essa implementação.

De modo a que este projeto seja implementado em 2021, os resultados alcançados na presente investigação sugerem que o trabalho de análise e avaliação necessário para a elaboração e planeamento desse projeto, deverá passar por:

- Definir, junto do comando do Exército, a estrutura de centros de custo e natureza das respetivas atividades sobre os quais se considera eficiente apurar um custo final;
- Atualizar as contas e subcontas da classe 9 do plano de contas, de acordo com as sugestões do manual de implementação do SNC-AP;

- Criar, em coordenação com a DSSI, os ciclos de transferência periódica, distribuição e de rateio, bem como os índices estatísticos que vão reger as transações efetuadas, procurando refletir, respetivamente, a realidade no que respeita o grau de consumo de gastos comuns, as relações que existem entre os centros de custo em termos de fluxo de trabalho interno, e os recursos consumidos na execução de cada uma das atividade dos centros de custo operacionais;
- Garantir a constante atualização da informação inserida no módulo RHV relativa à atribuição organizacional de todos os militares e civis que prestam serviço no Exército português;
- Proceder, em colaboração com a DSSI, às alterações e parametrizações necessárias para migrar os dados do planeamento orçamental inseridos no módulo EAPS para o módulo CO, de modo a converter as dotações previstas para cada elemento de ação em custos das atividades dos centros de custos operacionais criadas em CO.

Chegados a este ponto, apesar dos resultados obtidos terem permitido responder às questões de investigação, é necessário reconhecer e elencar as limitações e dificuldades encontradas ao longo do estudo.

A principal limitação deste estudo prende-se com o facto do processo de recolha de dados para responder às questões de investigação ter em conta o conhecimento e experiência de um número bastante reduzido de oficiais de AdMil, o que pode comprometer a objetividade e relevância das conclusões obtidas. No entanto, as questões de investigação exigiam respostas de cariz técnico e as entrevistas exploratórias revelaram que o número de oficiais com conhecimento e experiência ao nível do módulo CO e da implementação da Contabilidade de Gestão no Exército é muito reduzido, sendo que ninguém desempenha funções nesta área desde a tentativa de implementação da Contabilidade Analítica no Exército.

Para além desta limitação, é importante fazer referência à situação do Estado de Emergência, provocado pela proliferação do vírus denominado *SARS-Cov-2*, que vigorou no país durante o período de recolha de dados. Este estado de emergência acabou por não permitir uma correta aplicação de algumas técnicas de recolha de dados utilizadas e mencionados no capítulo 4, nomeadamente, observação direta das capacidades e funcionalidades do módulo CO, e realização de entrevista presencial e semidiretiva ao chefe da SCF. Tal como foi reportado no capítulo 4, tanto a entrevista como a observação tiveram de ser substituídos por meios alternativos, atrasando a sua realização e restringindo bastante a interação que seria desejável entre o investigador e os indivíduos em questão, limitando,

portanto, a capacidade de compreensão do fenómeno em estudo. Toda esta situação levou também a grandes limitações no que respeita a disponibilidade dos oficiais a quem foi solicitada a colaboração no âmbito desta investigação, em especial do Capitão Rodrigo Brito, e ainda ao nível do registo de dados e informações recolhidas através de observação direta, impossibilitando a captura de telas de ecrã e extração de mapas e relatórios do SIG, conforme previsto.

Concluída a investigação e identificadas as suas limitações, recorde-se que esta assumiu um carácter exploratório, com o intuito de alcançar uma melhor compreensão do fenómeno em estudo. Por conseguinte, seria pertinente dar continuidade à mesma de modo a testar a viabilidade das recomendações efetuadas e perceber porque é que os módulos AA e MM não estão a ser utilizados de modo a permitir uma gestão plena dos ativos e inventários do Exército. Mas esta temática não se esgota nos conteúdos abordados nesta investigação. Mesmo após a sua implementação, as componentes e capacidades de um sistema de CG deverão ser constantemente avaliadas e atualizadas, de modo a garantir a eficiência, materialidade, fiabilidade, oportunidade e comparabilidade da informação gerada pelo mesmo.

## BIBLIOGRAFIA

- Afonso, P. (2002). *O Custeio Baseado nas Atividades: Um Modelo e uma Metodologia de Implementação*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga.
- Alves, A. F. (2014). *Custos Indiretos: Do Método das Secções Homogéneas ao ABC*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade no Ramo de Auditoria, Universidade de Aveiro.
- Amaral, L. & Varajão, J. (2007). *Planeamento de Sistemas de Informação* (4.<sup>a</sup>, Edição). Lisboa: FCA - Editora de Informática.
- Amaral, L., Magalhães, R., Morais, C., Serrano, A., & Zorrinho, C. (2005). *Sistemas de Informação Organizacionais*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Anthony, R. N. (2003). Management Accounting: A Personal History. *Journal of Management Accounting Research*. 15 (1), 247–253. doi: 10.2308/jmar.2003.15.1.249.
- Araújo, L. (2019). *Modelo de apuramento de custos de produção para a tomada de decisão: vinho branco e vinho tinto na Região Determinada do Douro – estudo de caso*. Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas Agrícolas, Universidade de Coimbra.
- Araújo, P. M. M. (2007). *O Impacto dos Sistemas ERP no Controlo e Contabilidade de Gestão - O Caso RIOPELE*. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais, Especialização em Contabilidade, Universidade do Porto.
- Arnaut, J. R. D. (2016). *O Sistema Integrado de Gestão e a Contabilidade Analítica no Exército Português*. Trabalho de Investigação Aplicada, Mestrado em Administração Militar, Academia Militar, Lisboa.
- Arnold, J. & Turley, S. (1996). *Accounting for Management Decisions* (3<sup>rd</sup> Edition). London: Prentice Hall Europe.
- Azevedo, P. C. (2012). *Vantagens, Limitações e Soluções na Utilização de Sistemas ERP (Enterprise Resource Planning) –Um Estudo de Caso na Indústria Hoteleira*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Económicas e Empresariais, Universidade do Algarve, Faro.
- Bardin, L. (1977). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F. & Norreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*. 21 (2), 79–82. doi: 10.1016/j.mar.2010.02.006.
- Blocher, E., Chen, K., Cokins, G. & Lin, T. (2006). *Gestão Estratégica de Custos* (3<sup>a</sup>

- Edição). São Paulo: McGraw-Hill.
- Bornia, A. (2002). *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Brito, Rodrigo (2011). Contabilidade analítica no Exército – Da teoria à implementação in *AAVV. Boletim da Logística*, N.º 4, Lisboa: Comando da Logística.
- Bromwich, M. & Scapens, R. (2016). Management Accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*. 31, 1–9. doi: 10.1016/j.mar.2016.03.002.
- Caiado, A., Carvalho, J., Silveira, O. & Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de Acordo com o SNC-AP*. Lisboa: Áreas Editora.
- Caiado, A. C. P. (2015). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (8ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Caiado, A. C. P. (1986). *A Contabilidade Analítica: Um Instrumento para a Gestão* (1ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Carlile, P. R. & Christensen, C. M. (2004). *The Cycles of Theory Building in Management Research*. Working Paper No 05-057, School of Management, Boston University. Acedido a 23 de Fevereiro de 2020, em [https://www.researchgate.net/publication/247824067\\_The\\_Cycles\\_of\\_Theory\\_Building\\_in\\_Management\\_Research](https://www.researchgate.net/publication/247824067_The_Cycles_of_Theory_Building_in_Management_Research).
- Carvalho, J., Costa, T., & Macedo, N. (2008). A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo. *Revista Da CTOC*, 96, 30–41. Acedido a 3 de Março de 2020, em [https://www.occ.pt/downloads/files/1206546789\\_30a41contabilidade.pdf](https://www.occ.pt/downloads/files/1206546789_30a41contabilidade.pdf).
- Coelho, M. (2006). A Evolução da Contabilidade de Gestão e a Necessidade de Informação. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 9, 79-118. Acedido a 5 de Março de 2020, em <http://hdl.handle.net/10400.22/2252>.
- Cokins, G. (2006). *Activity-Based Cost Management in Public Sector: Enabling "more for less" initiatives with fact-based decision making* (2<sup>nd</sup> Edition). Vienna: Management Concepts. Acedido a 25 de Fevereiro de 2020, em [https://www.sas.com/content/dam/SAS/en\\_us/doc/whitepaper1/activity-based-cost-management-in-public-sector-105578.pdf](https://www.sas.com/content/dam/SAS/en_us/doc/whitepaper1/activity-based-cost-management-in-public-sector-105578.pdf).
- Comité de Normalização Contabilística Público [CNCP]. (2017). *SNC-AP Manual de Implementação* (Versão 2). Acedido a 28 de Fevereiro de 2020, em [http://www.cnc.minfinancas.pt/pdf/SNC\\_AP/MANUALDEIMPLEMENTACAO\\_SNC\\_AP\\_Versao2\\_HomologadoSEO.pdf](http://www.cnc.minfinancas.pt/pdf/SNC_AP/MANUALDEIMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf).
- Cooper, R. (1994). Activity Based Costing for Improved Product Costing. In B. Brinker

- (Ed.), *Handbook of Cost Management*. New York: Warren Gorham Lamont.
- Costa, T. (2005). *A Utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias: O Caso da Fixação das Tarifas e Preços Municipais*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- Coutinho, C. (2013). *Metodologia em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática* (2ª Edição). Lisboa: Almedina.
- Dalkir, K. (2005). *Information and knowledge management*. Oxford: Elsevier Butterworth-Heinemann.
- Direção de Finanças [DFin] (2011). *Informação n.º 05/2011, de 14 de Fevereiro: Implementação da Contabilidade Analítica no Exército*. Lisboa: DFin.
- Direção de Finanças [DFin] (2013). *MM – Administração de Materiais Compras Locais*. Lisboa: DFin.
- Direção de Finanças [DFin] (2018). *Quadro Orgânico 03.03.01*. Lisboa: Estado-Maior do Exército.
- Direção de Finanças [DFin] (2019). *Diretiva da Direção de Finanças: 2019-2021*. Lisboa: DFin.
- Dooley, L. M. (2002). Case Study Research and Theory Building. *Advances in Developing Human Resources*, 4 (3), 335–354. doi: 10.1177/1523422302043007.
- Escola Prática dos Serviços. (2009). *Relatório da EPS do Projecto de Implementação do Módulo CO – Controlling*. Póvoa de Varzim: Escola Prática dos Serviços.
- Estado-Maior do Exército [EME] (2016). *Exército 2030: documento em fase de avaliação*. Lisboa: EME.
- Esteves, C. M. V. E. (2008). *Implementação do “Activity Based Costing” na Academia Militar*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School, Lisboa.
- Estrela, J. F. A. (2011). *A Contabilidade Analítica e sua aplicação ao sector da Consultoria Automóvel*. Relatório de Estágio, Mestrado em Gestão, Universidade de Coimbra.
- Exército Português (n.d.). *Manual de Plano de Actividades*. Lisboa: Exército Português.
- Fernandes, E. & Gomes, A. (2019). O papel da contabilidade de gestão nos municípios: o caso do município de Arcos de Valdevez Trabalho. In *II Conferência Internacional de Contabilidade Pública* (pp.1–38). Lisboa: OCC. Acedido a 25 de Janeiro de 2020 em [https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iicicp//finais\\_site/16.pdf](https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iicicp//finais_site/16.pdf).
- Fernandes, P. (2010). *O Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional: Concepção de Um Modelo de Contabilidade Analítica para o Exército*. Trabalho de Investigação Aplicada, Mestrado em Administração Militar, Academia Militar, Lisboa.

- Fernandes, V. S. M. P. (2010). *Estudo da fase inicial de implementação de um sistema de contabilidade analítica : o caso do Exército Português*. Mestrado em Contabilidade, Universidade do Minho, Braga.
- Fortin, M. F. (2009). *O Processo de Investigação: da Concepção à Realização* (5ª Edição). Loures: Lusociência.
- Gomes, J. M. P. (2013). *A Contabilidade e os Sistemas ERP: Estudo de Caso na Sonae Sierra*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School, Lisboa.
- Gomes, P. S., Carvalho, J. B. da C. & Fernandes, M. J. (2009). Determinantes da Adoção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, 8, 11- 40. Acedido a 6 de Março de 2020, em [https://www.occ.pt/downloads/files/1272993132\\_11-40.pdf](https://www.occ.pt/downloads/files/1272993132_11-40.pdf).
- Gonçalves, Miguel, Lira, M. & Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*. 5 (2), 121–143. doi: 10.18405/20170208.
- Gouveia, H., Fernandes, J., & Gonçalves, C. (2015). A utilidade da Contabilidade para os gestores das Microentidades. *Contabilidade e Gestão: Revista Científica OTOC*. 16, 77–104. doi: 10.1017/CBO9781107415324.004.
- Gouveia, L. & Ranito, J. (2004). *Sistemas de Informação de Apoio à Gestão*. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Granof, M. H., Platt, D. E. & Vaysman, I. (2000). *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*. Texas: The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government.
- Guerra, I. C. (2006). *Pesquisa Qualitativa Análise de Conteúdo: Sentidos e formas de uso*. Lisboa: Principia.
- Hansen, D., Mowen, M. & Guan, L. (2009). *Cost Management: Accounting and Control*. (6<sup>th</sup> Edition.). Mason: South-Western Cengage Learning.
- Haro, F., Serafim, J., Cobra, J., Faria, L., Roque, M., Ramos, M., Carvalho, P., Costa, R. (2016). *Investigação em ciências sociais: Guia prático do estudante*. Lisboa: Factor.
- Headquarters Department of the Army (2014). FM 1-06 Financial Management Operations. Washington DC: Headquarters, Department of the Army.
- Heitger, L., Ogan, P. & Matulich, S. (1992). *Cost Accounting* (2<sup>nd</sup> Edition). Ohio: South-Western Publishing.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme.

- Accounting, Organizations and Society*, 20, 93–109. doi: 10.1016/0361-3682(93)E0001-W.
- Horngr, C. T. & Foster, G. (1987). *Cost Accounting: A managerial emphasis* (6<sup>th</sup> Edition). Englewood Cliffs: Prentice-Hall, Inc.
- Horngren, C., Sundem, G., & Stratton, W. (2004). *Contabilidade Gerencial* (12<sup>a</sup> Edição). São Paulo: Prentice Hall.
- Instituto Universitário Militar (IUM). (2016). *Orientações Metodológicas Para a Elaboração de Trabalhos de Investigação*. Lisboa: IUM.
- International Financial Reporting Standards Foundation. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting: Project Summary*. London: IASB.
- International Public Sector Accounting Standards Board. (2014). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- Jacinto, L. F. F. (2018). *Os Indicadores e a Informação Contabilística no Apoio á Gestão Aplicando a NCP 27 do SNC-AP Numa Instituição de Ensino Superior Público*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal.
- Johnson, H. & Kaplan, R. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting [2]. *Management Accounting*.
- Jones, T. & Dougale, D. (2002). The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 121–163. doi:10.1016/S0361-3682(01)00035-6.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2015). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (10<sup>a</sup> Edição). Lisboa: Áreas Editora.
- Julve, V. M., Valles, R. E., Benau, M. A. G., Inchausti, B. G., Feliu, V. M., Tomas, ... Pastor, M. V. (1994). Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 3, 177-238. Acedido a 15 de Fevereiro de 2020 em [http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA\\_3/Vicente%20Montesinos%20y%20otros%20autores.pdf](http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_3/Vicente%20Montesinos%20y%20otros%20autores.pdf).
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.

- Lindley, J., Topping, S., & Lindley, L. (2008). The Hidden Financial Costs of ERP Software. *Managerial Finance*, 34(2), 78–90. doi: 10.1108/03074350810841277.
- Madeira, N. J. V. L. (2017). *Os principais produtos SAP em ambiente empresarial no contexto de BigData*. Relatório de Estágio, Mestrado em Analítica e Inteligência Organizacional, Instituto Politécnico de Tomar.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas.
- Major, M. & Hopper, T. (2005). Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16 (2), 205–229. doi: 10.1016/j.mar.2005.01.004.
- Martins, E. & Peixinho, R. (2017). Desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão: O caso da Universidade do Algarve. *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*, 29, 64–82. doi: 10.18089/damej.2017.29.4.
- Mendes, I. (2015). *A Contabilidade na Gestão do Ensino Superior Público: Estudo de caso*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico de Setúbal.
- Mendonça, R. (2015). *Otimização do SIG/DN na Gestão de Imobilizado no Exército*. Trabalho de Investigação Aplicada, Mestrado em Administração Militar, Academia Militar, Lisboa.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2002). Despacho n.º 18885/2002 de 26 de agosto: Estabelece normas de orientação sobre a elaboração, fiscalização e respetiva execução do Orçamento do Ministério da Defesa Nacional, bem como sobre o controlo da correta administração dos meios financeiros postos à disposição das Forças Armadas. *Diário da República*, série II, n.º 196.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2005). *Manual de Formação - MM*. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2005). Despacho n.º 225/2005 de 30 de setembro. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2010). *Manual de Utilizador CO - Contabilidade Analítica*. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2011). *Manual de Formação - AA*. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2013). *O Mundo SIG: Introdução*. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2014). Decreto-Lei n.º 186/2014: Aprova a Lei Orgânica do Exército. *Diário da República*, série I, n.º 250, 6406 - 6413.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2014). *O Mundo SIG: Enquadramento Legal*. Lisboa: MDN.

- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2016). *Manual de Processamento de Vencimentos: Procedimento*. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN]. (2017). *Manual de Vencimentos*. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional e dos Assuntos do Mar [MEDNAM] (2004). Despacho n.º 224/2005 de 29 de setembro, *Diário da República*.
- Ministério das Finanças [MF] (1992). Decreto-Lei n.º 155/1992 de 3 setembro: Estabelece o Regime da Administração Financeira do Estado. *Diário da República*, série I, n.º 172, 3502 - 3509.
- Ministério das Finanças [MF] (1997). Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 setembro: Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). *Diário da República*, série I, n.º 203, 4594-4638.
- Ministério das Finanças [MF] (2009). Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho: aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Diário da República*, série I, n.º 158, 4375 - 4384.
- Ministério das Finanças [MF] (2012). Decreto-Lei n.º 125/2012 de 29 de junho: Procede à Revisão da Estrutura e Composição da Comissão de Normalização Contabilística. *Diário da República*, série I, n.º 134, 3320-3326.
- Ministério das Finanças [MF] (2015). Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro: Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC- AP). *Diário da República*, série I, n.º 178, 7584-7828.
- Ministério das Finanças [MF] (2016). Decreto-Lei n.º 243/2016: Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas. *Diário da República*, série I, n.º 85, 4773-4776.
- Mortal, A. B. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Editora Rei dos Livros
- Nabais, C. & Nabais, F. (2010). *Prática Contabilística de Acordo com o SNC*. Lisboa: Lidel - Edições Técnicas.
- Oliveira, L. M. da C. (2016). *A Dinâmica do Planeamento, Gestão e Execução do Orçamento*. Relatório de Estágio, Mestrado em Finanças Empresariais, Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão, Porto.
- Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC]. (2018). *Guia de Aplicação para a Contabilidade*. Lisboa: OCC.
- Ordem dos Contabilistas Certificados [OCC] (2015). *Memorando sobre a implementação do SNC-AP*. Lisboa: OCC. Acedido a 5 de Março de 2020, em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/memorandosnc-ap-18setembro.pdf>.

- Oseifuah, E. K. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581–588. Acedido a 28 de Fevereiro de 2020, em [https://businessperspectives.org/pdfproxy.php?item\\_id:6179](https://businessperspectives.org/pdfproxy.php?item_id:6179).
- Pereira, C. & Franco, V. (2001). *Contabilidade Analítica* (6ª Edição). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Pereira, J. M. E. (1988). *Contabilidade Analítica* (5ª Edição). Lisboa: Plátano Editora.
- Picoito, C. M. R. C. G. (2008). *Cost Accounting on Hospitals, A Case Study about Setúbal's Hospital Center*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, ISCTE Business School, Lisboa.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5ª Edição). Lisboa: Gradiva.
- Rijo, V. L. de F. (2012). *O Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional e os Novos Desafios Contabilísticos: Emergência, Implementação e Desenvolvimento no Exército Português*. Trabalho de Investigação Aplicada, Mestrado em Administração Militar, Academia Militar, Lisboa.
- Robson, C. & McArtan, K. (2016). *Real World Research* (4<sup>th</sup> Edition.). Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Rodrigues, A. J. & Simões, A. M. (2012). *Analisar a Performance Financeira: Uma Visão Multidimensional* (2ª Edição). Lisboa: Áreas Editora.
- Rodrigues, C. & Alves, T. (2016). *Adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): O Caso de uma Entidade do Setor Público*. Artigo acedido a 20 de Fevereiro de 2020, em <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/41.pdf>.
- Rom, A. & Rohde, C. (2007). Management Accounting and Integrated Information systems: A Literature Review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8 (1), 40–68. doi: 10.1016/j.accinf.2006.12.003.
- Rosado, D. P. (2015). *Sociologia da Gestão e das Organizações*. Lisboa: Gradiva.
- Rua, S. & Carvalho, J. B. C. (2006). *Contabilidade Publica: Estrutura Conceptual*. Lisboa: Publisher Team.
- Salvador, R. (2007). Contabilidade Analítica na Administração Pública. *TOC*, 30–36. Acedido a 10 de Março de 2020, em [https://www.occ.pt/downloads/files/1170778536\\_30a36.pdf](https://www.occ.pt/downloads/files/1170778536_30a36.pdf).
- Santos, A. A. L. dos. (2017). *A Contabilidade de Gestão na Administração Pública : Um Estudo de Caso*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

- Santos, F. (2012). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. Lisboa: Editora Clube de Autores.
- Santos, P. A. R. G. (2008). *Aplicação e Harmonização dos Planos Oficiais de Contabilidade na Administração Pública Portuguesa*. Dissertação de Doutoramento em Gestão, Universidade Lusíada, Lisboa.
- Sarmiento, M. (2013). *Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora.
- Scapens, R. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38 (1), 1–30. doi: 10.1016/j.bar.2005.10.00.
- Scapens, R., & Jazayeri, M. (2003). ERP Systems and Management Accounting Change: Opportunities or impacts? A Research Note. *European Accounting Review*, 12 (1), 201–233. doi: 10.1080/0963818031000087907.
- Scapens, R., Jazayeri, M. & Scapens, J. (1998). SAP: Integrated information Systems and the Implications for Management Accountants. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 76 (8), 46–48.
- Silva, F. A. da C. (2016). *As Necessidade de Informação Conducentes ao Desenvolvimento da Contabilidade de Gestão na GNR*. Trabalho de Investigação Aplicada, Mestrado em Administração da GNR, Academia Militar.
- Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda [SAP Portugal] (2005). *Manual de Formação do SIG - Sistema Integrado de Gestão*. Lisboa: SAP.
- Sousa, Á. D. C. (2013). *O Sistema Custeio Baseado em Atividades e a Melhor Afetação dos Recursos*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Instituto Politécnico do Porto.
- Spathis, C. & Constantinides, S. (2004). Enterprise Resource Planning Systems' Impact on Accounting Processes. *Business Process Management Journal*, 10 (2), 234–247. doi: 10.1108/14637150410530280.
- Teixeira, A. B. de S. D. (2009). *A Contabilidade como Sistema de Informação nas Instituições do Ensino Superior Público em Portugal: O Caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*. Dissertação de Doutoramento em Contabilidade, Universidade Aberta.
- Teixeira, A. B. de S. D. (2016a). *A Contabilidade De Gestão Na Administração Pública: Uma Evolução Sustentada*. Acedido a 26 de Janeiro de 2020 em <http://www.aeca1.org/xviiencuentroaeca/comunicaciones/53f.pdf>.
- Teixeira, A. B. de S. D. (2016b). *A Contabilidade de Gestão no SNC-AP, Uma Proposta de*

- Implementação*. Acedido a 27 de Janeiro de 2020 em <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/45.pdf>.
- Teixeira, A. B. de S. D. (2016c). Contabilidade de Gestão – Um Desafio do SNC. Diapositivos utilizados numa apresentação no *I Congresso Internacional de Contabilidade Pública*, Setúbal.
- Teixeira, A. B., Pardal, P., Mata, C. & Teixeira, N. (2010). *A Contabilidade Analítica no POCAL e o Grau de Implementação no Distrito de Setúbal*. Acedido a 15 de Março de 2020, em <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/22709/1/2010%20-%20Artigo%20Final%20Luso%20espanholas%202010.pdf>.
- The Deputy Assistant Secretary of the Army for Cost and Economics [DASA-CE] (2012). *Cost Management Handbook*. Arlington: DASA-CE.
- Tribunal de Contas [TdC]. (2016). Auditoria À Implementação do SNC-AP. *Relatório de Auditoria n.º 13/2016, 2.ª S. Processo N.º 27/2016 - AUDIT*. Acedido a 5 de Fevereiro de 2020 em <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2016/rel013-2016-2s.pdf>.
- Tribunal de Contas [TdC]. (2019). Instrução n.º1/2019 - Plenário Geral de 6 de Março. *Diário da República*, série II, n.º 46, 6915 - 6962.
- Unidade Técnica de Apoio Orçamental. (2019). *Descentralização e Contabilidade de Gestão: Nota Breve Para a Comissão Independente Para a Descentralização*. Acedido a 25 de Janeiro de 2020, em <https://www.parlamento.pt/Documents/2019/julho/descentralizacao/Nota-Descent-Contab-Gesta-RB.pdf>.
- Vilelas, J. (2009). *Investigação: Processo de Construção do Conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Weinwurm, E. H. . (2014). The Importance of Idle Capacity Costs. *The Accounting Review*, 36 (3), 418–421. Acedido a 4 de Fevereiro de 2020, em <https://www.jstor.org/stable/242873?origin=JSTOR-pdf&seq=1>.
- Wernke, R. (2004). *Gestão de Custos: Uma Abordagem Prática*. São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research – Design and Methods*. (3<sup>rd</sup> Edition). London: SAGE Publications.

## **APÊNDICES**

## APÊNDICE A - Definições dos Termos Utilizados na Norma de Contabilidade Pública n.º 27

Quadro n.º 3 - Definições apresentadas na NCP 27 e definições equivalentes presentes na literatura

Termo		Definição SNC-AP	Definição Presente na Literatura
Tipo de Custo	<b>Custo</b>	<i>“Valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo, que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade.”</i>	Somatório dos gastos de todas as fases porque os produtos passam até atingirem a forma de produto acabados (Caiado, 1986).
	<b>Gastos diretos e indiretos</b>	<i>“O gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos (...). Um gasto indireto ou comum é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados.”</i>	<i>“Os custos diretos são aqueles que concorrem diretamente para o fabrico de um produto, enquanto os custos indiretos apenas concorrem de forma discreta. (...) [e] há que definir critérios para a sua repartição.”</i> (Caiado, 1986, p. 46).
	<b>Gastos incorporáveis e não incorporáveis</b>	<i>“Gastos incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide imputar aos objetos de custo (...) os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não imputar aos objetos de custo, levando-os diretamente aos resultados do exercício.”</i>	Ainda que não tenha sido encontrada referência direta a este termo, ele é utilizado, como se pode perceber pela seguinte frase <i>“No capítulo 2 introduzimos os conceitos de custos totais e custos variáveis. Dissemos então que (...) e, nos segundos, apenas se imputavam os custos variáveis, sendo os</i>

			<i>custos fixos imputados aos resultados”</i> (Caiado, 1986, p. 223)
	<b>Gastos variáveis e não variáveis</b>	<i>“Gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de atividade, quando outros fatores são mantidos constantes (...) gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar. Por exemplo, a depreciação de edifícios e equipamentos é um gasto fixo, a não ser que o aumento de atividade exija a aquisição de novos edifícios ou equipamentos, situação que origina novos gastos fixos.”</i>	<i>“Os gastos variáveis são os que acompanham diretamente e no mesmo sentido as variações no volume de produção ou venda (...) os que fixos, são aquelas que tendem a variar com o tempo e não com os níveis de atividade. O exemplo mais característico são as amortizações; no entanto também estes variam quando há ampliações da fábrica.”</i> (Caiado, 1986, p. 48).
	<b>Gastos de subatividade</b>	<i>“Representa os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal. Por exemplo, no ensino, se uma turma podia ter 40 estudantes e apenas tem 30, existe um gasto de subatividade de 10/40.”</i>	<i>“Custos fixos que correspondem à capacidade não utilizada”</i> (Araújo, 2019, p. 80)
	<b>Gastos administrativos</b>	<i>“Gastos suportados em atividades de apoio à gestão, produtos ou outras atividades operacionais. Incluem os gastos de funções, tais como a administração, sistemas de informação, finanças e contabilidade, gestão de recursos humanos.”</i>	<i>“Gastos não fabris ou gastos gerais (custos de venda, de administração e financeiros)”</i> (Caiado, 1986, p. 39) .
<b>Sistemas de Custeio</b>	<b>Total</b>	<i>“Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos e indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes”</i>	<i>“os custos dos produtos são calculados com base nos custos realmente apurados pela Contabilidade no período, quer de natureza fixa quer e natureza variável”</i> (Caiado, 1986, p. 224).

	<b>Variável</b>	<i>“Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporados nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes.”</i>	<i>“os gastos variáveis são individualizados e são estes que vão ser imputados as custos dos produtos. Os custos fixos e gastos gerais são imputados diretamente aos resultados do período” (Caiado, 1986, p. 226)</i>
	<b>Direto</b>	<i>“Sistema que imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos”</i>	<i>“o custeio direto ignora, totalmente, os custos fixos ao calcular os custos dos produtos, atribuindo “apenas os custos de material e de mão-de-obra diretos aos produtos” (Esteves, 2008, p. 7)</i>
	<b>Racional</b>	<i>“sistema que imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subatividade”</i>	<i>“o custo industrial não engloba a parte dos custos fixos ou de estrutura correspondentes à capacidade não utilizada” (Caiado, 1986, p. 230)</i>
	<b>Custo padrão</b>	<i>“Um método de custeio que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo e por meio de valores orçamentados em vez de se basear nos gastos reais suportados”</i>	<i>“os sistemas de custeio padrão utilizam estimativas com elevado detalhe para cada elemento do custo de produção, cujos valores são posteriormente comparados com os valores reais obtidos, daí resultando obviamente desvios” (Araújo, 2019, p. 82)</i>

**Fonte: Elaboração Própria**

## APÊNDICE B - Vantagens do Método *Activity Based Costing* e Fatores que Dificultam a sua Implementação

Quadro n.º 4 – Vantagens do método ABC e fatores que dificultam a sua implementação

Vantagens do Método ABC	Fatores que dificultam a implementação do Método ABC
<p>De acordo com Alves (2014, p. 24), destacam-se as seguintes vantagens enunciadas por Kaplan (1990):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>“Possibilita o conhecimento dos custos das atividades, funções e processos, permitindo detetar as atividades que não adicionam valor ao produto, possibilitando assim a eliminação das mesmas;</i></li> <li>• <i>Melhora a rentabilidade e competitividade;</i></li> <li>• <i>Dado que realiza uma análise detalhada das atividades e utiliza centros de atividade e diversos indutores de custo, fornece uma melhor informação;</i></li> <li>• <i>Permite o cálculo da margem de contribuição, incluindo um maior número de custos;</i></li> <li>• <i>Maior flexibilidade na determinação dos custos, pois fornece um maior nível de detalhe em relação aos custos unitários;</i></li> <li>• <i>Acrescenta uma melhoria ao nível de gestão e controlo de custos e possibilita uma análise mais rigorosa da rentabilidade, auxiliando na tomada de decisões estratégicas.”</i></li> </ul>	<p>Em relação aos fatores que dificultam a implementação efetiva e eficaz do método ABC, Alves (2014, p. 25) destaca os seguintes, conforme evidenciados por Rodrigues &amp; Martins (2004), Innes &amp; Mitchell (1995) e Horngren, Foster, &amp; Datar (2000):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>“Implementação bastante complexa, implicando a utilização de tempo e recursos;</i></li> <li>• <i>Exige um investimento significativo, quer na organização, quer na implementação, fatores estes que muitas vezes determinam a não implementação do método;</i></li> <li>• <i>Dificuldade de compreensão e envolvimento por parte dos funcionários;</i></li> <li>• <i>Integrar a informação entre os diversos departamentos pode ser uma tarefa complexa;</i></li> <li>• <i>A sua implementação, tal como o seu acompanhamento, necessitam de uma equipa competente, qualificada e com um nível de experiência elevado.”</i></li> </ul>

Fonte: Elaboração Própria com base em Alves (2014, p. 24)

## APÊNDICE C - Benefícios, Limitações e Fatores que Condicionam o Sucesso dos Sistemas *Enterprise Resource Planning*

Quadro n.º 5 – Benefícios esperados e limitações da utilização dos sistemas ERP

Benefícios Esperados	Limitações
<ul style="list-style-type: none"><li>• Redução do tempo de conclusão dos processos;</li><li>• Eficiência e rapidez no processamento da informação;</li><li>• Qualidade da informação;</li><li>• Uniformização dos SI;</li><li>• Impulso para o comércio eletrónico e ligação da cadeia de valor.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Inflexibilidade;</li><li>• Funcionalidades limitadas;</li><li>• Implementação dispendiosa e longa</li><li>• Rigidez hierárquica e centralização da gestão</li><li>• Tecnologia ultrapassada</li></ul>

Fonte: Elaboração Própria com base em Azevedo (2012)

Quadro n.º 6 – Fatores que condicionam o sucesso dos sistemas ERP

Fatores que Condicionam o Sucesso dos Sistemas ERP
<ul style="list-style-type: none"><li>• Comprometimento da gestão de topo;</li><li>• Definição dos objetivos no projeto de implementação;</li><li>• Coerência de orientação e objetivos;</li><li>• Nível de clareza da definição da estratégia de negócio;</li><li>• Adaptação à mudança;</li></ul>

Fonte: Elaboração Própria com base em Azevedo (2012)

## APÊNDICE D - Etapas Do Método *Activity Based Costing* de Acordo com a Norma de Contabilidade Pública n.º 27

Quadro n.º 7 – Comparação entre as etapas do método ABC previstas na NCP 27 e as fases do Método ABC

Etapas do Método ABC de Acordo com a NCP27	Fases do Método ABC de Acordo com Hansen et al. (2009)
<p>De acordo com o MF (2015, p. 7779), a implementação do método ABC requer as seguintes fases:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>“Identificar as atividades (principais e auxiliares) realizadas pela entidade e que consomem recursos. Recomenda -se a elaboração de uma matriz de atividades (são exemplo de atividades numa unidade de saúde a realização de cirurgias, de consultas, de cuidados continuados e apoio clínico);</i></li> <li>• <i>Atribuir os custos às atividades;</i></li> <li>• <i>Identificar os indutores de custo mais indicados para cada atividade que devem ser utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços). Estes indutores de custo devem ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade (são exemplos, o número de cirurgias na atividade “cirurgias” ou o número de consultas na atividade “consultas externas” numa unidade de saúde)</i></li> <li>• <i>Calcular o custo unitário de cada indutor de custo;</i></li> <li>• <i>Atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos multiplicando o custo unitário de cada indutor de custo pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.”</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Identificação, definição e Classificação das atividades</b> – esta primeira fase deve permitir decompor a organização em atividades principais e secundárias</li> <li>• <b>Identificar Objetos de Custo</b> – os objetos de custo devem ser entendidos como “as razões pelas quais a organização executa atividades que consomem recursos” (Sousa, 2013, p. 24) e consomem apenas atividades primárias;</li> <li>• <b>Distribuir os gastos pelas atividades</b> – o intuito desta fase é apurar o custo dos recursos consumidos por cada atividade, com base nos indutores de custo de recursos;</li> <li>• <b>Distribuir os gastos das atividades secundárias pelas atividades principais</b> – deve ser apurado o custo de cada atividade principal, através de critérios que reflitam o grau de contribuição das atividades secundárias para as atividades primárias;</li> <li>• <b>Imputar o custo das atividades aos objetos de custo</b> – por último, deve ser apurado o custo individual de cada objeto, partindo do custo individual de cada atividade principal e por intermédio dos indutores de custo de atividades.</li> </ul>

Fonte: Elaboração Própria

## APÊNDICE E - Estrutura do Exército Português

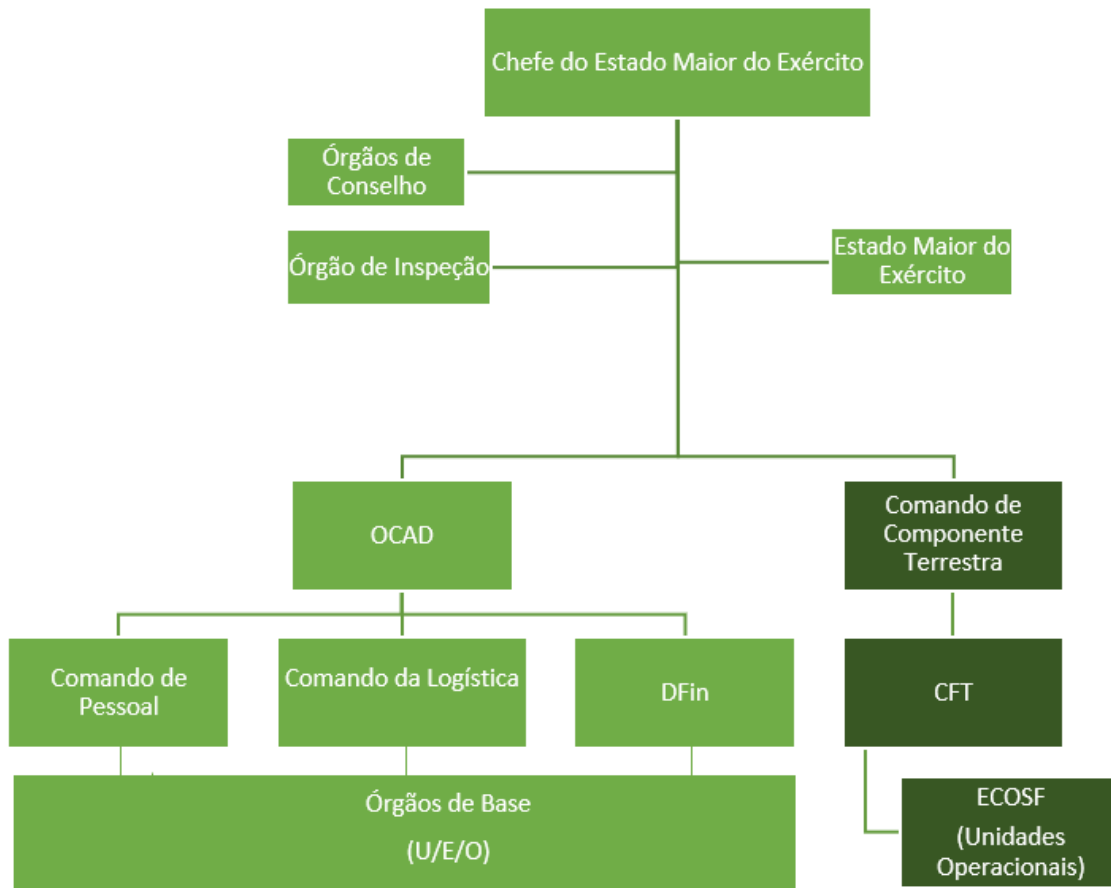


Figura n.º 3 - Estrutura do Exército Português

Fonte: Elaboração Própria com base em Exército Português (2020)

## APÊNDICE F - Estrutura de Dados do Planeamento De Atividades

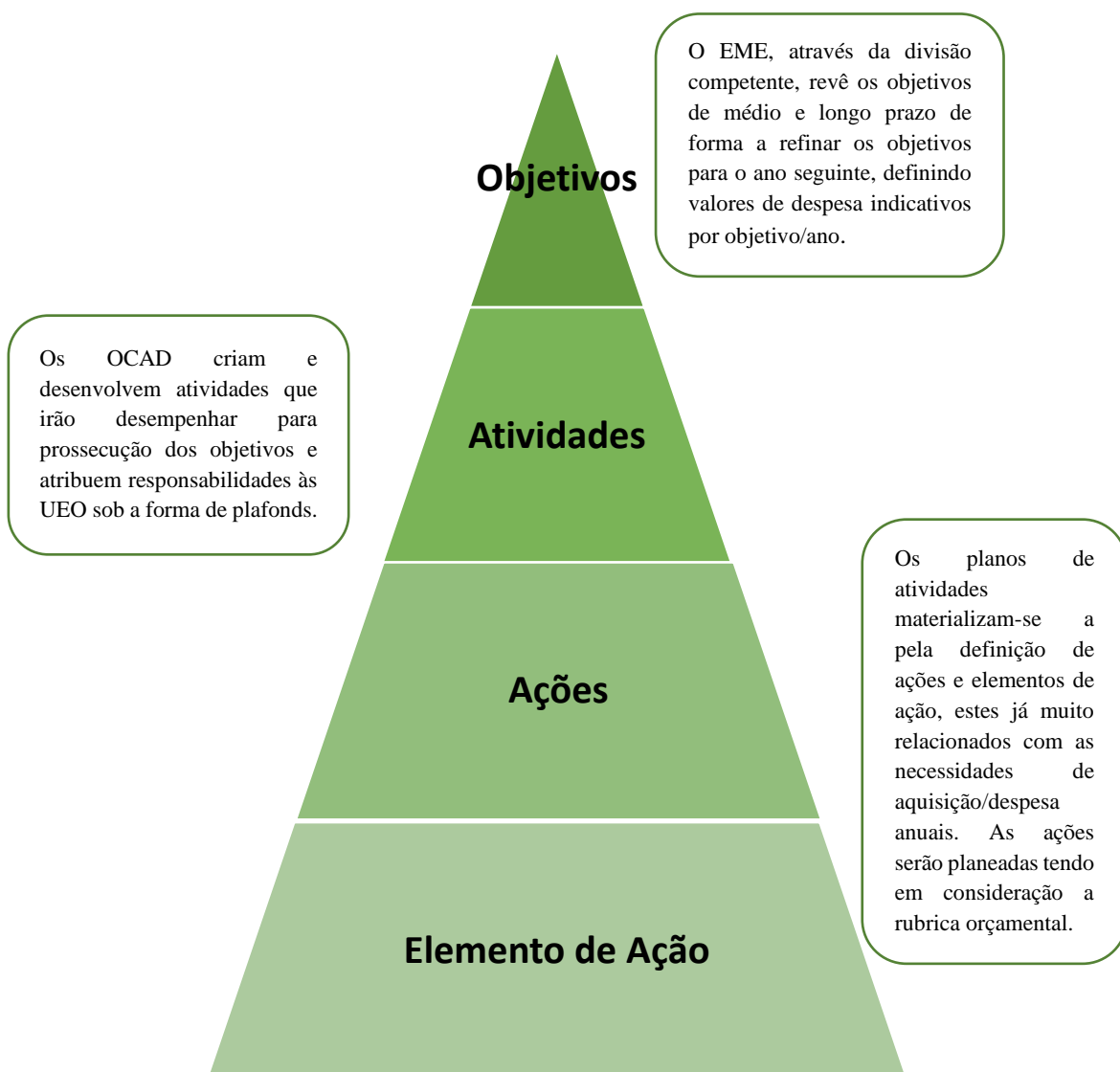


Figura n.º 4 – Pirâmide ilustrativa da estrutura de dados do Planeamento de Atividades no Exército Português

Fonte: Elaboração Própria com base em Exército Português (n.d.)

## APÊNDICE G - Fases do Modelo de Custeio Desenvolvido no Exército

### Português

**Quadro n.º 8 – Comparação entre as fases do modelo de custeio desenvolvido pelo Exército e as etapas a percorrer no método de custeio das secções homogéneas**

Fases do Modelo de Custeio Desenvolvido pelo Exército	Etapas a percorrer no Método de Custeio das Secções Homogéneas, segundo Bornia (2002)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Imputação dos custos diretos e indiretos</b>, em que se relacionam os custos lançados na Contabilidade Financeira (FI) e o local onde estes foram incorridos (Centros de Custo). Para efeitos de rastreamento, consideram-se dois tipos de custos - diretos e os indiretos. Os primeiros são logo atribuídos a um ou mais Centros de Custos no ato de lançamento do documento na Contabilidade Financeira. Os custos indiretos são afetados ao Centros de Custo Comum.</li> <li>• <b>Repartição dos Custos Comuns</b>. Nesta fase, os custos indiretos são distribuídos pelos Centros de Custo Operacionais e de Apoio através de uma unidade de medida.</li> <li>• <b>Repartição para os Centros de Custo Operacionais</b>. À semelhança da fase anterior, a totalidade dos custos que permanecem atribuídos aos Centros de Custo de Apoio são afetados aos Centros de Custo Operacionais, através de critérios previamente definidos.</li> <li>• <b>Rateio dos Custos pelas Atividades</b>. Seguindo a mesma lógica das duas fases anteriores, os custos afetados aos Centros de Custo Operacionais, com a execução dos ciclos de rateio são finalmente imputados às atividades principais obtendo o custo individual de cada uma das atividades principais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Divisão da organização em centros de custo</b> – a organização deve ser dividida, de acordo com as suas funções, em centros de custo principais e auxiliares, que se podem dividir em centros administrativos e financeiros e centros de distribuição, sendo que cada centro ou secção deve ter um responsável, deve ser executora de pelo uma menos uma atividade ou tarefa e para cada uma dessas deve existir uma unidade de medida;</li> <li>• <b>Repartição dos Gastos Diretos</b> – os gastos diretos são atribuídos aos centros de custo principais e auxiliares diretamente responsáveis pelos mesmos;</li> <li>• <b>Distribuição primária</b> – os gastos comuns a dois ou mais centros são distribuídos através da definição de critérios que procuram refletir o consumo real desses gastos;</li> <li>• <b>Distribuição secundária</b> – depois de distribuídos os custos diretos e comuns por todos os centros, ocorre uma segunda distribuição dos centros auxiliares para os centros principais, mas não sem antes ter procedido à distribuição recíproca entre os entre os diversos centros auxiliares, com base em critérios que reflitam a contribuição de cada centro para a atividade dos restantes;</li> <li>• <b>Distribuição final</b> – por último, são imputados os custos dos centros principais aos objetos de custo, através da divisão do custo total dos centros de custo principais pelas respetivas unidades de trabalho.</li> </ul>

Fonte: Elaboração Própria

## APÊNDICE H - Encargos com Pessoal e Gastos Relacionados com Aquisições Centralizadas nas Direções Logísticas

Tabela n.º 1 - Valores absolutos dos gastos relacionados com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e encargos com pessoal em 2019 e 2020

	Valores Totais do Orçamento (€)		Dotação Corrigida (€)		Despesa Paga (€)	
	Dotação Corrigida	Despesa Paga	Aquisições Centralizadas	Encargos com Pessoal	Aquisições Centralizadas	Encargos com Pessoal
<b>2019</b>	644115854	573462408,9	134396072	450503313	11855103,27	418454944,2
<b>2020</b>	598733434	-	107133425	426236070	-	-

Fonte: Elaboração própria a partir de dados fornecidos pelo Capitão de AdMil Freddy Henriques (Ajunto para a Contabilidade da SCF)

Tabela n.º 2 - Valores percentuais dos gastos relacionados com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e encargos com pessoal em 2019 e 2020

	Dotação Corrigida		Despesa Paga	
	Aquisições Centralizadas	Encargos com Pessoal	Aquisições Centralizadas	Encargos com Pessoal
<b>2019</b>	21%	70%	21%	73%
<b>2020</b>	18%	71%	-	-

Fonte: Elaboração própria a partir de dados fornecidos pelo Capitão de AdMil Freddy Henriques (Ajunto para a Contabilidade da SCF)

## APÊNDICE I - Modelo de Análise

Quadro n.º 9 - Modelo de Análise

Objetivos de Investigação	Questões de Investigação	Enquadramento Teórico e Concetual	Localização da Resposta às Questões de Investigação
<p><b>OG:</b> Verificar a viabilidade de implementação um subsistema de CG no Exército, através do módulo CO, capaz de satisfazer as recomendações da NCP 27.</p>	<p><b>QC:</b> É viável a implementação de um subsistema de CG no Exército, através do módulo CO, com capacidade para satisfazer as recomendações da NCP 27?</p>	<p>Capítulo 1 – Contabilidade de Gestão. Capítulo 2 – Contabilidade de Gestão no Setor Público. Capítulo 3 – Contabilidade de Gestão no Exército Português.</p>	<p>Resulta da Resposta às QD</p>
<p><b>OE1:</b> Verificar de que modo é que os gastos com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e Encargos com pessoal estão a ser integrados e processados no Módulo CO.</p>	<p><b>QD1:</b> De que modo é que os gastos com aquisições centralizadas nas Direções Logísticas e os Encargos com Pessoal estão a ser integrados e processados no Módulo CO?</p>	<p>Capítulo 3 – Contabilidade de Gestão no Exército Português.</p>	<p>Capítulo 5 – Apresentação, Análise e Discussão de Resultados.</p> <p>Apresentação e análise dos dados obtidos através de análise e documental e observação direta acerca das capacidades do módulo CO.</p> <p>Apresentação e análise da entrevista ao chefe da SCF da RGFC da DFin.</p>
<p><b>OE2:</b> Averiguar se é possível fazer corresponder as atividades estabelecidas no PA ao tipo de atividades definidas no CO.</p>	<p><b>QD2:</b> É possível fazer corresponder as atividades estabelecidas no PA ao tipo de atividades definidas no CO?</p>	<p>Capítulo 2 – Contabilidade de Gestão no Setor Público. Capítulo 3 – Contabilidade de Gestão no Exército Português.</p>	
<p><b>OE3:</b> Determinar quais são as capacidades atuais do Módulo Co, no que respeita o fornecimento de dados para a produção de relatórios de gestão conforme as recomendações da NCP 27.</p>	<p><b>QD3:</b> Quais são as capacidades atuais do módulo CO ao nível do fornecimento de dados para a produção de relatórios de gestão conforme as recomendações da NCP 27?</p>	<p>Capítulo 1 – Contabilidade de Gestão. Capítulo 2 – Contabilidade de Gestão no Setor Público.</p>	

Fonte: Elaboração Própria

## **APÊNDICE J - Guião de Entrevistas Exploratórias**

### **Preâmbulo:**

No âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema “O SNC-AP e a Contabilidade de Gestão no Exército Português”, surge o presente inquérito por entrevista, com o objetivo principal de verificar qual o estado atual de implementação de um Sistema de Contabilidade de Gestão, através do SIG-MDN, conforme exigido pela NCP 27 do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro.

A entrevista é composta por 8 perguntas de resposta aberta

Agradeço desde já a sua disponibilidade para colaborar nesta investigação.

**P1:** Qual a evolução da Contabilidade de Gestão no Exército Português desde o POCP?

**P2:** Quais foram e até que ponto ainda se verificam os fatores que impediram a implementação de um Sistema de Contabilidade Analítica após o sucesso da experiência iniciada em 2008?

**P3:** Existem relatórios (ou outro tipo de documentos) que tenham sido elaborados acerca da experiência de implementação da Contabilidade Analítica em 3 U/E/O piloto?

**P4:** Até que ponto se mantém válido o sucesso da experiência acima mencionada, após entrada em vigor do SNC-AP, que abandona o termo de "Contabilidade Analítica"?

**P5:** Atualmente, que informação permite extrair o módulo CO?

**P6:** Na sua opinião, que medidas devem e podem ser implementadas para que a Contabilidade de Gestão se torne uma realidade no Exército e seja encarada pelos decisores, como uma ferramenta imprescindível de apoio?

**P7:** Quais os trabalhos académicos conhecidos nesta área?

**P8:** Tendo em conta o objetivo geral desta investigação, na sua opinião, quais são os oficiais do Exército a quem seria benéfico solicitar a colaboração, por possuírem conhecimento e experiência no âmbito do Módulo CO e da implementação da Contabilidade de Gestão/Analítica no Exército Português?

# **APÊNDICE K - Guião de Entrevista ao Chefe da Secção de Contabilidade e Fiscalidade da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade da Direção de Finanças**

## **Preâmbulo**

No âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema “*O Sistema de Normalização para as Administrações Públicas e a Contabilidade de Gestão no Exército Português*”, surge o presente inquérito por entrevista com o **objetivo** de perceber qual a perspetiva de implementação da CG, de acordo com a NCP 27 e através do SIGDN, no Exército Português. Tem como **população-alvo** os oficiais do Exército com conhecimento e experiência no âmbito da Contabilidade de Gestão e responsáveis pela Integração e Expansão do Módulo CO no Exército. A entrevista é constituída por 4 perguntas de resposta aberta.

**Posto/Nome:** Major Carlos Miguel Nina Pereira Martins

**Função:** Chefe da Secção Contabilidade e Fiscalidade da SGFC da DFin

## **Grupo I – Perspetivas de Implementação e Expansão do Módulo CO**

Uma das ações definidas na Diretiva da Direção de Finanças para o triénio 2019-2021, com o intuito de contribuir para a otimização da obtenção e gestão de recursos financeiros (objetivo operacional 1.6), consiste na “*Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN*”.

**P1:** O que foi, está a ser feito, ou está planeado fazer para conseguir atingir os resultados planeados?

**P1.2:** Sobre quem é que recai a responsabilidade de desenvolver o “plano de projeto com o objetivo de propor um modelo de contabilidade de custos apropriado” e para que altura do ano corrente está prevista a sua apresentação?

**P2:** Tendo em conta que já passou mais de 1 ano desde a implementação da Diretiva da DFin, qual a taxa de execução de implementação do módulo CO que considera ter sido alcançada até ao momento? Que condições considera estarem reunidas e quais é que faltam reunir, para que, no final do triénio, a taxa seja de 100%?

**P2.1:** A propósito dos atrasos que a implementação e Expansão do Módulo CO sofreu devido a dificuldades decorrentes da entrada em vigor do SNC-AP, seria correto e justo

afirmar que o subsistema de Contabilidade de Gestão foi remetido para segundo plano em relação aos subsistemas de contabilidade Orçamental e Financeira? Porquê?

### **Grupo II – Perspetivas de Cumprimento dos Pontos 33 e 34 da NCP 27**

De acordo com ao Anexo A da Instrução n.º 1/2019 do Tribunal de Contas, publicada no Diário da República, 2ª Série – n.º 46 – a 6 de março de 2019, o Exército terá que prestar informação de acordo com o estabelecido nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27, no âmbito da prestação de contas. Do que foi possível apurar através da Revisão da Literatura e de entrevistas exploratórias o Exército ainda não está preparado para corresponder com estas exigências.

**P3:** Na sua opinião, quais deverão ser os próximos passos do Exército, de modo a dar resposta aos aspetos discriminados nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27?

**P4:** Qual será o papel do módulo CO na satisfação destas exigências?

**P4.1:** Para além da criação de ciclos de rateio dos gastos com pessoal, o que falta fazer para atingir a “total implementação e Expansão do Módulo CO prevista para o final de 2021”?

## APÊNDICE L - Respostas Obtidas na Entrevista ao Chefe da Secção de Contabilidade e Fiscalidade

Quadro n.º 10 - Sinopse das respostas do chefe da SCF/RGFC/DFin às perguntas do grupo I

<p><b>Uma das ações definidas na Diretiva da Direção de Finanças para o triénio 2019-2021, com o intuito de contribuir para a otimização da obtenção e gestão de recursos financeiros (objetivo operacional 1.6), consiste na “Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN”. O que foi, está a ser feito, ou está planeado fazer para conseguir atingir os resultados planeados?</b></p>
<p><i>“Após a integração e o início do produtivo do Módulo RHV do SIG/DN, procedeu-se ao estudo das possibilidades de reafectação das despesas com pessoal processadas e pagas centralmente. O que se está a considerar neste momento é carregar toda a despesa num Centro de custo genérico da Direção de Finanças para depois, com base em informação recolhida no módulo RH, criar um modelo de transferência destes custos para cada uma das UEO do Exército. Em 2020 proceder-se-á à apresentação de um plano de projeto com o objetivo de propor um modelo de contabilidade de custos apropriado à informação determinada como relevante para o apoio à tomada de decisão. Este plano de projeto começará por rever o anterior projeto Implementação de Contabilidade Analítica no Exército (INFORMAÇÃO n.º 05/2011 da DFIN) e também perceber junto do Comando do Exército que informação relevante para a gestão gostaria que a implementação do módulo CO ajudasse a obter.”</i></p>
<p><b>Sobre quem é que recai a responsabilidade de desenvolver o “plano de projeto com o objetivo de propor um modelo de contabilidade de custos apropriado” e para que altura do ano corrente está prevista a sua apresentação?</b></p>
<p><i>“Este plano vai ser desenvolvido pela RGFC/DFin. A expectativa neste momento é que recomeçar a trabalhar no plano de projeto imediatamente a seguir à entrega da CG de 2019. Que ocorrerá a 30 de abril de 2020, caso não haja adiamentos em virtude do atual Estado de Emergência que vigora em Portugal.”</i></p>
<p><b>Tendo em conta que já passou mais de 1 ano desde a implementação da Diretiva da DFin, qual a taxa de execução de implementação do módulo CO que considera ter sido alcançada até ao momento? Que condições considera estarem reunidas e quais é que faltam reunir, para que, no final do triénio, a taxa seja de 100%?</b></p>
<p><i>“Durante o ano de 2019, com a integração do processamento de vencimentos em SIG-RH, caminhamos para uma mais simples imputação dos custos referentes a despesas com pessoal às várias UEO. No entanto com as dificuldades decorrentes da implementação do SNC-AP a Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN sofreu alguns atrasos relativamente ao que estava previsto para 2019. Eu diria que está executada em cerca de 15%, quando o inicialmente previsto era 30%. O objetivo é que esse atraso seja colmatado até ao final do ano de 2020, atingindo-se os 50% de execução no final deste ano. O grande objetivo para 2020 é ter definido o planeamento do projeto de implementação de um sistema de CG, perfeitamente alinhado com as necessidades de apoio do Exército.”</i></p>
<p><b>A propósito dos atrasos que a implementação e Expansão do Módulo CO sofreu devido a dificuldades decorrentes da entrada em vigor do SNC-AP, seria correto e justo afirmar que o</b></p>

**subsistema de Contabilidade de Gestão foi remetido para segundo plano em relação aos subsistemas de contabilidade Orçamental e Financeira? Porquê?**

*“É um facto que a Contabilidade de Gestão ficou remetida para uma fase seguinte. Na minha opinião existem dois grandes motivos para isso ter acontecido. Primeiro o facto de a Contabilidade Orçamental e Financeira terem um papel primordial nas operações diárias do Exército, bem como o número de mapas que originam na Conta de Gerência. Ou seja, sem os dois primeiros não é possível executar o orçamento, ou realizar pagamentos, por exemplo. Nesses subsistemas registam-se as operações diárias da organização. A Contabilidade de Gestão serve fundamentalmente para apoio à decisão e reporte, sendo assim, mais facilmente fica para segundo plano. Principalmente, e agora entro no segundo aspeto, quando não temos recursos humanos suficientes para colocar em andamento todos os projetos ao mesmo tempo. A necessidade de balancear os recursos disponíveis com as tarefas a desenvolver, obriga-nos a definir prioridades e a diferir no tempo todo o que tem que ser realizado.”*

**Fonte: Elaboração própria com base na transcrição da entrevista ao Chefe da SCF da RGFC**

**Quadro n.º 11 - Sinopse das respostas do chefe da SCF/RGFC/DFin às perguntas do grupo II**

**De acordo com ao Anexo A da Instrução n.º 1/2019 do Tribunal de Contas, publicada no Diário da República, 2ª Série – n.º 46 – a 6 de março de 2019, o Exército terá que prestar informação de acordo com o estabelecido nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27, no âmbito da prestação de contas. Do que foi possível apurar através da Revisão da Literatura e de entrevistas exploratórias o Exército ainda não está preparado para corresponder com estas exigências. Na sua opinião, quais deverão ser os próximos passos do Exército, de modo a dar resposta aos aspetos discriminados nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27?**

*“Respondo às duas questões P3 e P4: Apenas será possível ao Exército dar resposta aos solicitado nos parágrafos 33 e 34 da NCP 27 quando tiver um sistema de contabilidade de gestão implementado. Esse sistema será materializado pela plena utilização do módulo de CO, o que se consubstanciará na total Implementação e Expansão do Módulo CO do SIG/DN, prevista para o final de 2021. Ou seja, assumindo que esta implementação estará terminada nessa data, o primeiro de relatório de gestão nos termos do parágrafo 34 será conseguido em 2022, na prestação de contas relativa ao ano de 2021. Até lá o Exército deverá apenas entregar um relatório de atividades e não um relatório de Gestão.”*

**Qual será o papel do módulo CO na satisfação destas exigências?**

Respondido na questão anterior.

**Para além da criação de ciclos de rateio dos gastos com pessoal, o que falta fazer para atingir a “total implementação e Expansão do Módulo CO prevista para o final de 2021”?**

*“Apenas é possível responder a esta questão quando o plano de implementação estiver terminado e aprovado superiormente.”*

**Fonte: Elaboração própria com base na transcrição da entrevista ao Chefe da SCF da RGFC**

## APÊNDICE M - Afetação dos Encargos com Pessoal e Gastos com Aquisições Centralizadas aos Centros de Custo

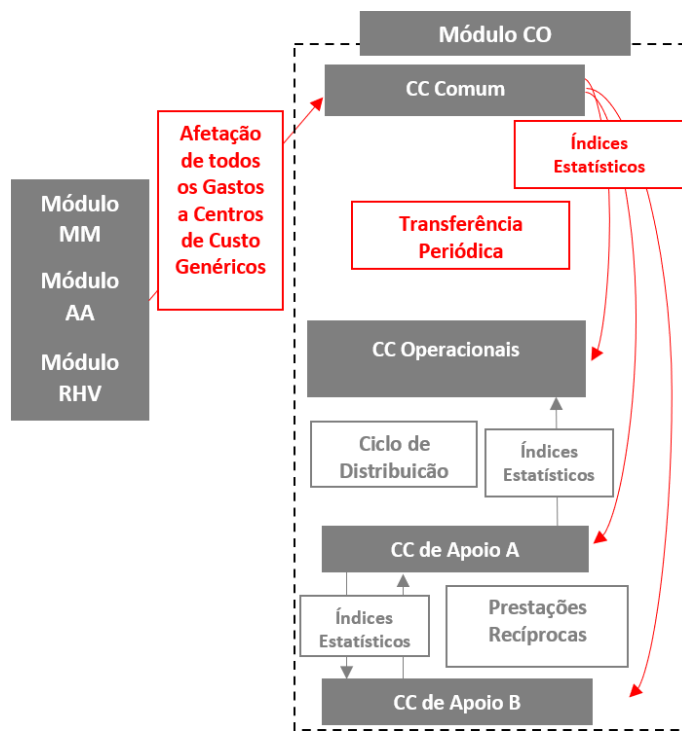


Figura n.º 5 - Situação atual relativa à afetação dos encargos com pessoal e gastos com aquisições centralizadas aos centros de custo

Fonte: Elaboração Própria

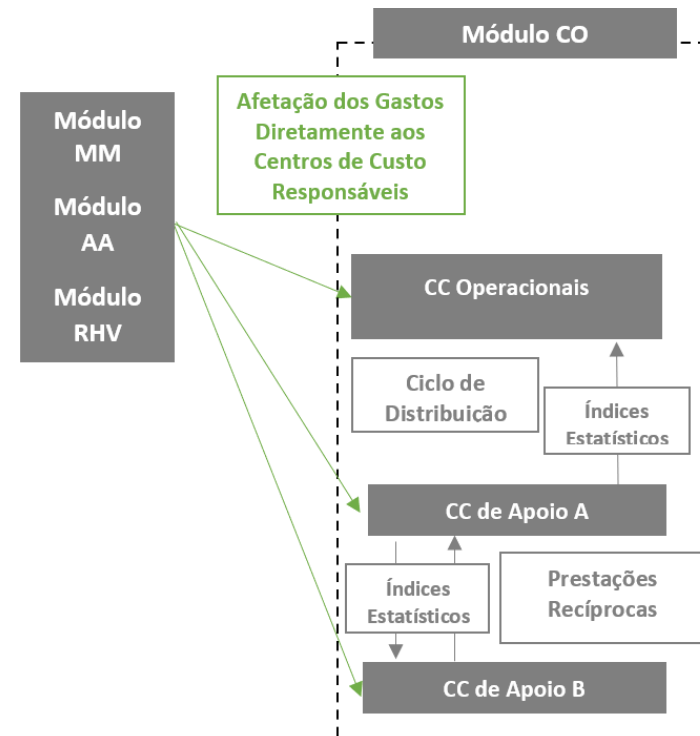


Figura n.º 6 - Situação desejável relativa à afetação dos encargos com pessoal e gastos com aquisições centralizadas aos centros de custo

Fonte: Elaboração Própria

## APÊNDICE N - Tarefas a Desenvolver no Âmbito do Projeto de Implementação da Contabilidade de Gestão no Exército Português

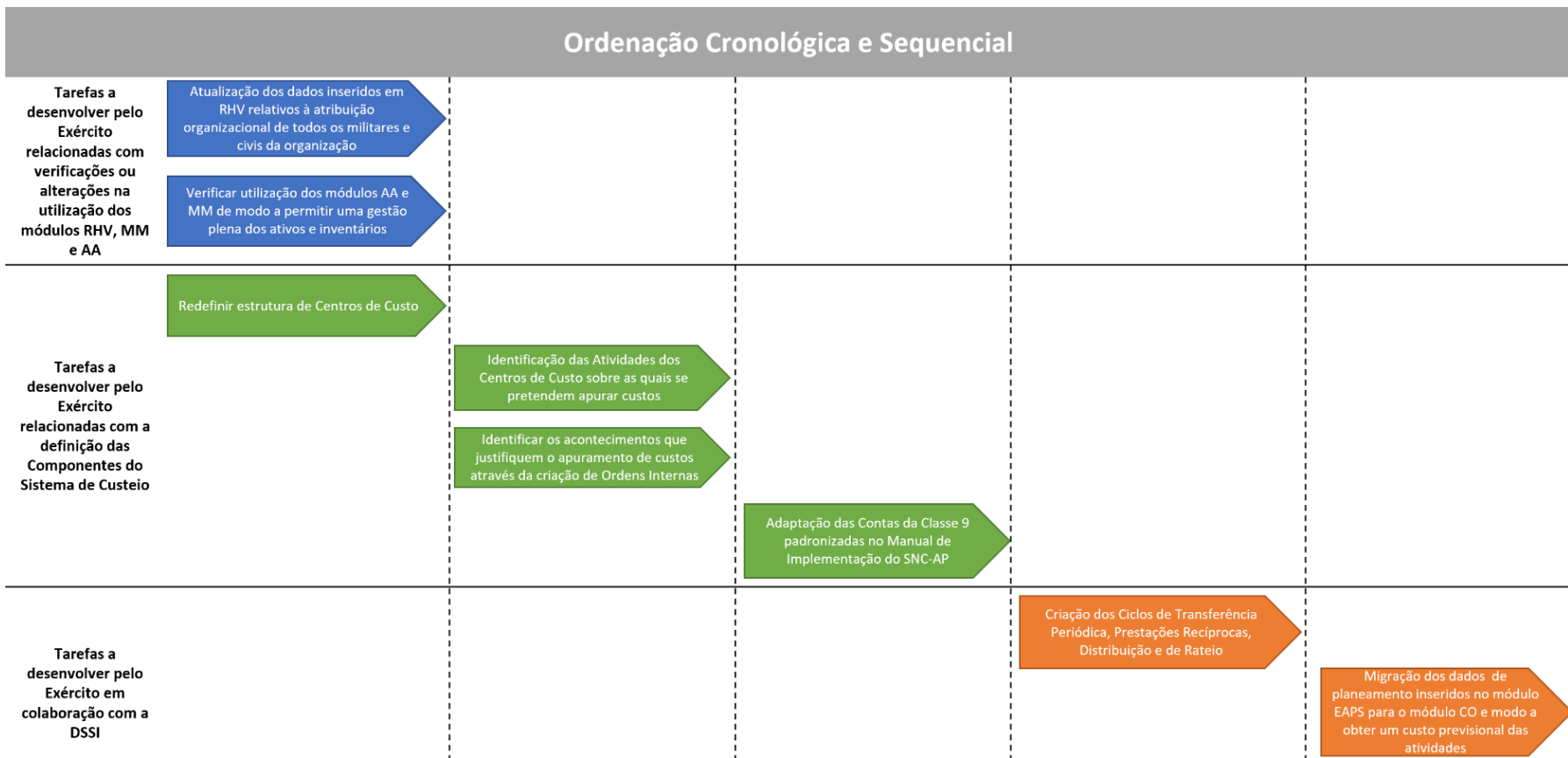


Figura n.º 7 - Ordenação cronológica e sequencial das tarefas necessárias para a operacionalização do projeto de implementação da CG no Exército

Fonte: Elaboração Própria

## **ANEXOS**

## ANEXO A - Comparação entre o Método *Activity Based Costing* e o Método das Secções Homogéneas

Quadro n.º 12 - Comparação entre o método ABC e o método das Secções Homogéneas

	Custeio Baseado em Atividades	Método das Secções Homogéneas
<b>Centros de Custo</b>	Os sistemas ABC acumulam os custos em centros de atividade. São designados para corresponder às principais atividades ou processos de negócio. Os custos são causados pelos indutores	Acumulam os custos nos centros de custo dos departamentos. Os custos, em cada centro, são heterogéneos, geralmente causados por vários fatores.
<b>Base de Alocação</b>	Os sistemas ABC distribuem os custos aos produtos e serviços e aos outros objetos de custo dos centros de atividade, utilizando bases de alocação correspondendo aos indutores de custo das atividades	Os sistemas tradicionais distribuem os custos aos produtos utilizando bases de alocação baseadas no volume
<b>Hierarquia dos Custos</b>	Possibilitam custos não lineares dentro da empresa, através da explicação que alguns custos não variam com o volume de produção	Estimam que todos os custos da empresa variam com o volume de produtos ou serviços produzidos
<b>Objetos de Custo</b>	Com foco no cálculo dos custos de vários objetos de custo pertinentes: unidades, lotes, processos de negócio, fornecedores, entre outros	Com foco no cálculo do custo de um único objeto de custo- produto ou serviço
<b>Suporte à Decisão</b>	Tem a capacidade de alinhar as bases de alocação com os indutores de custo, fornecendo mais rigor de informação no apoio à tomada de decisões.	Podem provocar situações de sobrecusto e subcusteio, pois não tem a capacidade de alinhar as bases de alocação com os indutores de custo
<b>Controlo dos Custos</b>	Dado que fornece os custos por atividades, o ABC permite identificar prioridades de esforços de gestão de custos	O controlo de custos é visto como um exercício departamental, ao invés de esforços de controlo transfuncionais
<b>Custo</b>	Dispendioso na implementação e manutenção	Implementação economicamente mais acessível

Fonte: Alves (2014, p. 32)

## **ANEXO B - Características Qualitativas da Informação Financeira**

*“As características qualitativas da informação produzida pela contabilidade de gestão baseiam -se nas características qualitativas gerais e nos constrangimentos da informação financeira definidos na Estrutura Concetual. Uma entidade que aplique a presente Norma, deve ter em conta essas características, em particular:*

### ***Fiabilidade***

*A característica da fiabilidade visa garantir que a informação produzida é isenta de erros e imprecisões, sendo fíável para a tomada de decisão. A falta de confiança e credibilidade nos dados e na informação produzida coloca em causa o sistema de contabilidade de gestão. O desenvolvimento de um sistema de controlo interno, com base em políticas e procedimentos que visam prevenir ou detetar erros ou atos fraudulentos, constitui uma forma importante para garantir a fiabilidade.*

### ***Oportunidade***

*O atributo da oportunidade é uma das características mais importantes da contabilidade de gestão, quando deste sistema se produz informação para a gestão e controlo dos custos. Esta tem de ser produzida e ficar disponível para os diversos utilizadores no tempo necessário para a tomada de decisão. O custo associado ao atraso na obtenção da informação pode ser significativo em muitas decisões.*

### ***Comparabilidade***

*A informação da contabilidade de gestão deve registar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir a comparabilidade entre distintas entidades com características similares ou pertencentes ao mesmo setor de atividade, por exemplo, custo por aluno, custo de determinado tratamento de saúde. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério ao longo do tempo.*

### ***Custo/benefício***

*A preparação desta informação contabilística deve ainda atender ao equilíbrio entre os custos de obter a informação e os benefícios que dela advêm. Assim, os gastos de preparação da informação devem ser calculados e controlados, à semelhança dos restantes gastos suportados pela entidade. O aumento da fiabilidade, do nível de detalhe e da oportunidade da informação pode implicar um aumento de gastos que deve ser ponderado face aos benefícios obtidos.” (MF, 2015, p. 7778)*

## ANEXO C - Modelos de Mapas para Divulgação da Informação obtida através do Subsistema de Contabilidade de Gestão

**Quadro n.º 13 – Resultados por funções**

Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

		Unidade Monetária (...)	
		Ano N	Ano N-1
981 (C)	RENDIMENTOS DIRETOS (1)		
	Produtos vendidos		
982 (C)	Serviços prestados		
<b>GASTOS INCORPORADOS (2)</b>			
981 (D)	Custos dos Produtos vendidos		
982 (D)	Custos dos Serviços prestados		
<b>RESULTADO BRUTO DO PERÍODO (3) = (1) – (2)</b>			
981 (Saldo)	Produtos		
982 (Saldo)	Serviços		
<b>RENDIMENTOS GERAIS (4)</b>			
987	Impostos e taxas		
9871	Transferências e subsídios correntes obtidos		
9872	Rendimentos ambientais		
9873	...		
9875	Rendimentos financeiros		
9879	Outros rendimentos		
<b>GASTOS NÃO INCORPORADOS (5)</b>			
986	Gastos operacionais		
9861	Transferências e subsídios concedidos		
9862	Gastos ambientais		
9863	Gastos administrativos		
9864	Gastos financeiros		
9865	...		
9869	Outros gastos		
98	<b>RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO (6=3+4-5)</b>		

**Fonte: CNCP (2017, p. 287)**

**Quadro n.º 14 - Resultados por produtos vendidos e serviços  
prestados no período**

Data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

									Unidade Monetária (...)	
	Produtos/ serviços	Rendimentos (1)	Gastos (2)	Resultado Bruto (3) = (1) – (2)	Tipo de unidades (4)	Nº de unidades (5)	Rendimento médio por unidade (6) = (1) / (5)	Gasto médio por unidade (7) = (2) / (5)		
981/982XX	...									
...	...									
...	...									
...	...									
...	...									
	Total									

**Fonte: CNCP (2017, p. 288)**

### Quadro n.º 15 - Custos por atividades ou funções

Unidade Monetária (...)

GASTOS	Atividade/Função					Total
	94XX	94XX	94XX	...	...	
<b>GASTOS DIRETOS</b>						
9211 Pessoal						
9212 Matérias consumidas						
9213 Gastos gerais de funcionamento						
9214 Transferências e subsídios concedidos						
...						
9219 Outros						
<b>GASTOS INDIRETOS</b>						
9221 Pessoal						
9222 Matérias consumidas						
9223 Gastos gerais de funcionamento						
9224 Transferências e subsídios concedidos						
...						
9229 Outros						
<b>Total dos Gastos Incorporados (1)</b>						
Indutor de gasto (2)						-----
Quantidade real de indutor (3)						-----
Custo real por indutor (4) = (1) / (3)						-----
Quantidade prevista de indutor (5)						-----
Subactividade (6) = (5) - (3)						-----
Custos de Subactividade (7) = (4)*(6)						-----

Fonte: CNCP (2017, p. 289)

### Quadro n.º 16 - Gastos de produção por produtos e serviços finais

Unidade Monetária (...)

GASTOS	Produtos/serviços					Total
	96/97XX	96/97XX	96/97XX	...	...	
Gastos do período anterior (1)						
Gastos do período (2)						
Gastos totais (3) = (1) + (2)						
Gastos de produtos/serviços em curso para o período seguinte (4)						
Gastos reais dos produtos/serviços concluídos (5) = (3) - (4)						
Gastos previstos dos produtos/serviços concluídos (6)						
Unidade (tipo)						
Unidade (quantidade prevista) (a)						
Unidade (quantidade real) (b)						
Desvio em unidades (c) = (a) - (b)						
Custo unitário real dos produtos/serviços concluídos (7) = (5)/(b)						
Custo de subprodução (8) = (c) * (7)						
Custo unitário previsto dos produtos/serviços concluídos (9) = (6)/(a)						
Desvio de gasto (10) = (9) - (7)						

Fonte: CNCP (2017, p. 290)

**Quadro n.º 17 – Rendimentos gerais e gastos não incorporados**

Unidade monetária: (...)

RENDIMENTOS GERAIS E GASTOS NÃO INCORPORADOS	NOTAS	Total
<b>926 RENDIMENTOS GERAIS</b>		
9261 Impostos e taxas		
9263 Transferências e subsídios obtidos		
...		
9269 Outros		
<b>923 GASTOS NÃO INCORPORADOS</b>		
9231 Pessoal		
9232 Matérias consumidas		
9233 Gastos gerais de funcionamento		
9234 Transferências e subsídios concedidos		
...		
9239 Outros		

**Fonte: CNCP (2017, p. 291)**

## ANEXO D - Estrutura do Setor Público Português

Quadro n.º 18 - Estrutura do Setor Público Português

<b>Setor Público</b>	<b>Setor Público Administrativo</b>	<b>Administração Central</b>	- Estado: Serviços Públicos, integrados ou simples (com autonomia administrativa)  - Administração Central Autónoma: Fundos e Serviços Autónomos (com autonomia administrativa e financeira)
		<b>Segurança Social</b>	
		<b>Administração Regional – Regiões Autónomas</b>	
		<b>Administração Local</b>	- Freguesias - Concelhos/Municípios - Regiões Administrativas
	<b>Setor Empresarial do Estado</b>		

Fonte: Fernandes (2010, p. 31)

## ANEXO E - Metodologia ASAP

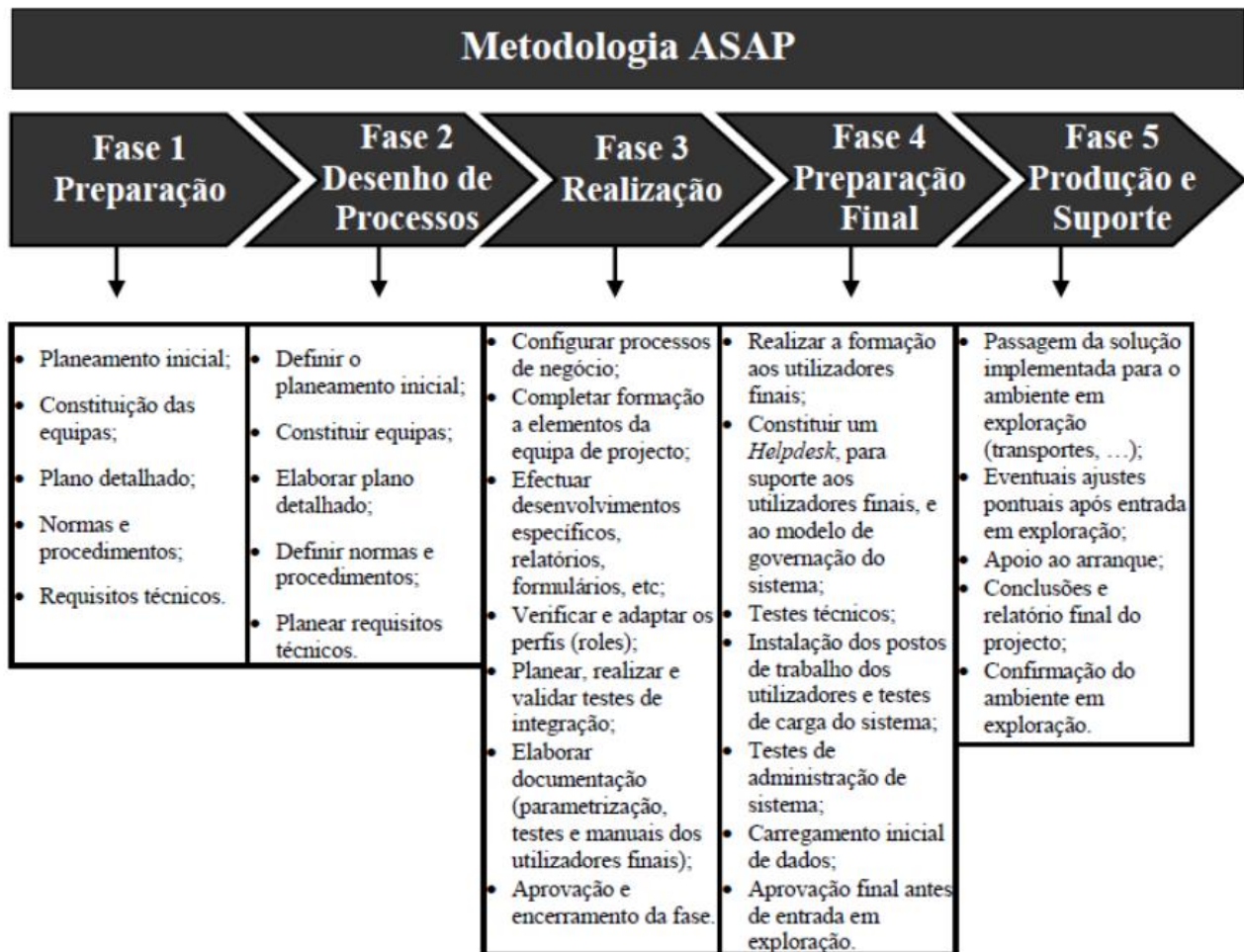


Figura n.º 8 - Fases da metodologia ASAP

Fonte: Rijo (2012, p. 18)

## ANEXO F - Módulos do Sistema Integrado de Gestão



Figura n.º 9 - Módulos da plataforma SAP do SIG

Fonte: SAP Portugal (2005, s.p.)

## ANEXO G - Grupos e Blocos de Implementação do Sistema Integrado de Gestão

GRUPOS	BLOCOS E FUNCIONALIDADES	SOLUÇÕES ERP SAP
<b>Grupo 1</b>	<b>Bloco 1.1 - POCP + Gestão de Activos + Compras</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade geral POCP</li> <li>• Contas a pagar</li> <li>• Contas a receber</li> <li>• Funções básicas de tesouraria</li> <li>• Centros de custo</li> <li>• Gestão da execução orçamental</li> <li>• Gestão de contratos</li> <li>• Activos Fixos</li> <li>• Gestão de Compras</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• FI - Financials</li> <li>• EAPS - Enterprise Add-on - Public Sector</li> <li>• TR (funções básicas) - Treasury</li> <li>• CO (centros de custo) - Controlling</li> <li>• PS (gestão de contratos) - Project System</li> <li>• AA (activos fixos) - Asset Accounting</li> <li>• MM (compras) - Materials Management</li> </ul>
	<b>Bloco 1.2 - Planeamento e Controlo do Orçamento</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeamento e correcções orçamentais</li> <li>• Controlo da execução orçamental</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• SEM-BPS - Strategic Enterprise Management - Business Planning and Simulation</li> </ul>	
	<b>Bloco 1.3 - Vencimentos</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Processamento de vencimentos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• HR-PA - Human Resources - Personnel Administration</li> </ul>
<b>Grupo 2</b>	<b>Bloco 2.1 - Complemento à Área Financeira</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tesouraria</li> <li>• Gestão de Aplicações Financeiras</li> <li>• Consolidação de contas</li> <li>• Contabilidade analítica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TR - Treasury</li> <li>• CFM - Corporate Finance Management</li> <li>• CO - Controlling</li> <li>• SEM-BCS - Strategic Enterprise Management - Business Consolidation</li> </ul>
	<b>Bloco 2.2 - Logística</b>	
	Sub Bloco 2.2.1 - Logística (sem manutenção sistemas de armas) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestão de materiais</li> <li>• Gestão de vendas</li> <li>• Gestão da manutenção</li> <li>• Gestão de infra-estruturas</li> <li>• Gestão de transportes</li> </ul> Sub Bloco 2.2.2 - Stocks e facturação <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mestre de materiais</li> <li>• Administração de depósitos</li> <li>• Processo de inventário simples</li> <li>• Processo de devolução e subcontratação</li> <li>• Implementação de uma tabela de preços de produtos e serviços.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• MM - Materials Management</li> <li>• SD - Sales and Distribution</li> <li>• PM - Plant Maintenance</li> <li>• PS - Project System</li> <li>• RE - Real Estate</li> <li>• QM - Quality Management</li> <li>• Fleet Management</li> </ul>
	<b>Bloco 2.3 - Gestão de RH</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeamento de necessidades e custos com pessoal</li> <li>• Recrutamento e selecção de pessoal</li> <li>• Gestão da formação</li> <li>• Gestão de carreiras</li> <li>• Gestão justiça disciplinar</li> <li>• Gerir cuidados de saúde, higiene e segurança no trabalho</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• HR-PD - Human Resources - Personnel Development</li> <li>• EH&amp;S - Environment, Health and Safety</li> </ul>
<b>Grupo 3</b>	<b>Bloco 3.1 - Auditoria e Indicadores de Gestão</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoria</li> <li>• Indicadores de Gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• AIS - Audit Information System</li> <li>• SEM-BSC - Strategic Enterprise Management - Business Score Card</li> <li>• BW - Business Warehouse</li> </ul>

Figura n.º 10 – Grupos de implementação do SIG/DN, respetivos blocos e módulos abrangidos

Fonte: Rijo (2012, p. 22)

## ANEXO H - Estrutura da Direção De Finanças

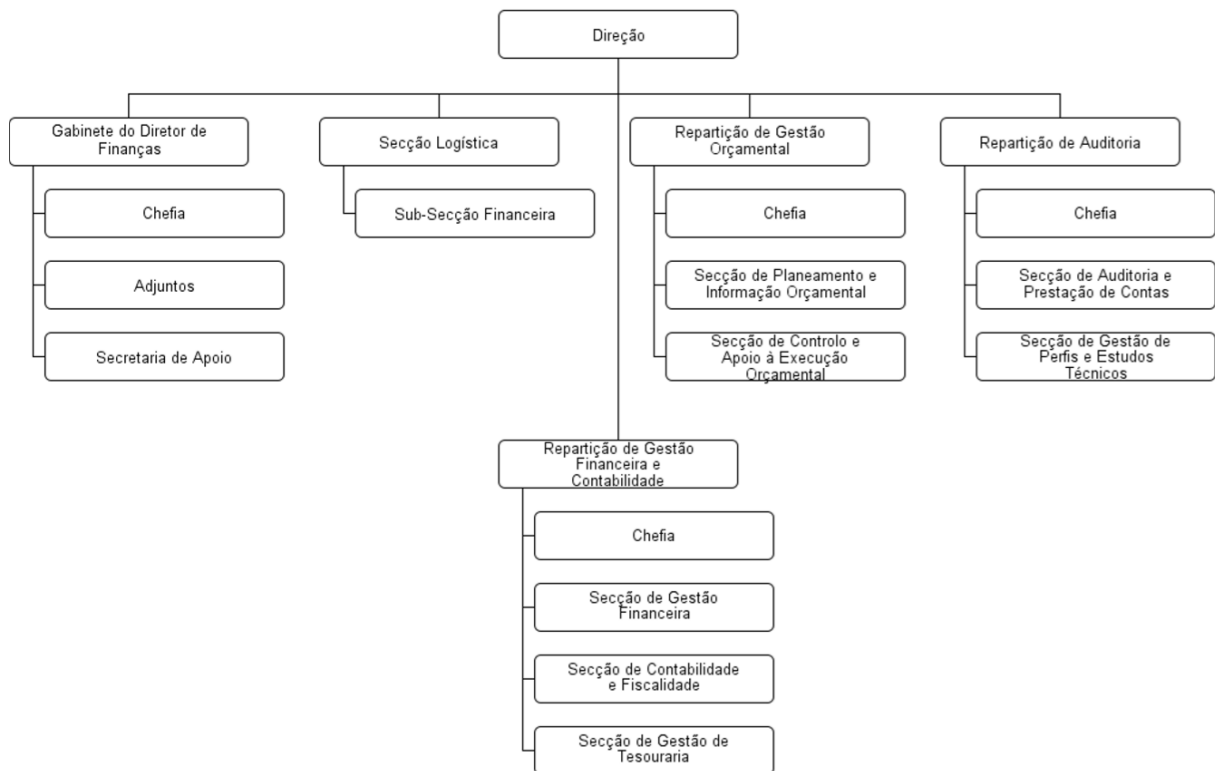


Figura n.º 11 – Estrutura da Direção de Finanças

Fonte: DFin (2018, p. 3)

## ANEXO I - Processo de Despesa no Exército Português

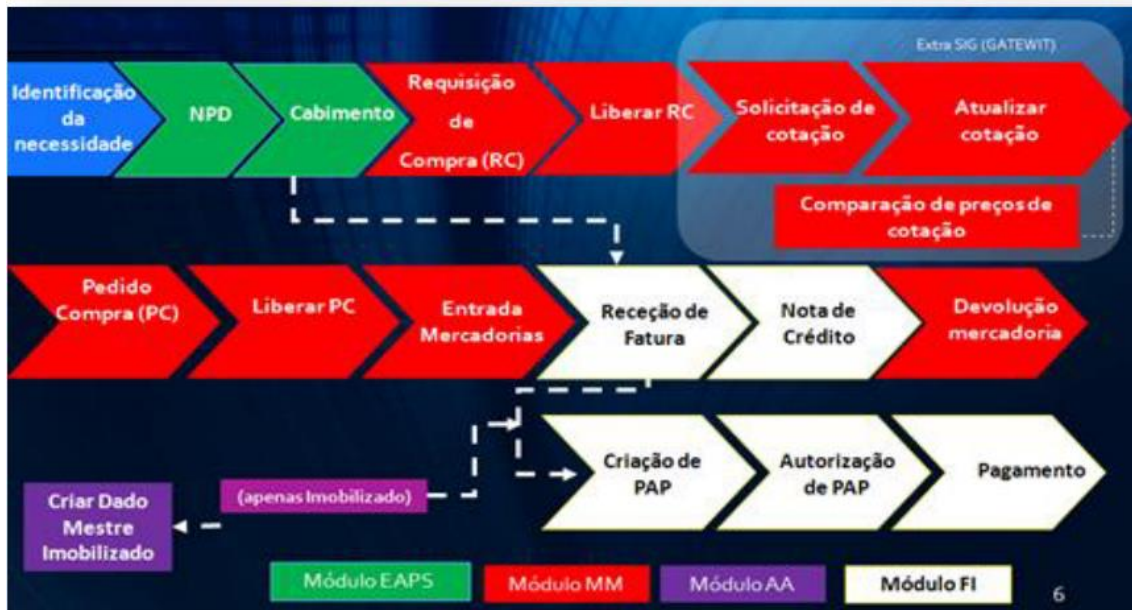


Figura n.º 12 - Fluxo genérico do processo de despesa no Exército Português

Fonte: DFin (2013, p. 25)

## ANEXO J - Associação dos Documentos de Compra ao Centro de Custo Responsável

**Documentos de compra por classificação contábil**

*Documentos de compra por classificação contábil*

Menu ▾ | Gravar como variante... | Voltar | Cancelar | Sistema ▾ | Executar | Chamar variante... | Seleções dinâmicas | Todas seleções | Se

Centro de custo	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Elemento PEP	<input type="text"/>			
Ordem	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Imobilizado	<input type="text"/>			
Subn°	<input type="text"/>			
Documento SD	<input type="text"/>			
Item	<input type="text"/>			
N° div.remessas	<input type="text"/>			
Diagrama de rede	<input type="text"/>			
Operação	<input type="text"/>			
Organização de compras	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Abrangência da lista	BEST			
Parâmetros de seleção	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Tipo de documento	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Grupo de compradores	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Centro	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Categoria do item	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Ctg.ClassCont.	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Data de remessa	<input type="text"/>	até	<input type="text"/>	<input type="button" value="→"/>
Data de validade fixada	<input type="text"/>			
Cobertura até	<input type="text"/>			

Figura n.º 13 – Separador do módulo MM que permite associar os documentos de compra ao centro de custo

Fonte: MDN (2015, p. 312)

## ANEXO K - Processamento de Vencimentos

Atribuição organizacional modificar					
Administração da organização info...					
Nº pessoal	<input type="text" value="10000022"/>	Contr.	<input type="text" value="10000022 99999999 10000022"/>		
Nome	<input type="text" value="Ana Martins"/>				
Grupo empreg	<input type="text" value="3"/> Cvis - CTFP	Área RecsHum	<input type="text" value="1100"/> Secretaria Geral ...	Nº Ident.	<input type="text" value="12840746"/>
SubgrpEmpr.	<input type="text" value="31"/> CTFP indetermina...	Posto/Cat.	<input type="text" value="000384"/> Assistente operacional		
Válido	<input type="text" value="01.07.2016"/> até <input type="text" value="31.12.9999"/>	Mod.	<input type="text" value="22.11.2015"/> <input type="text" value="D8001117"/>		
Estrutura do empreendimento					
Empresa	<input type="text" value="1100"/> Secretaria Geral (SG)	Pessjurid.	<input type="text" value="1100"/>		
Área Rh	<input type="text" value="1100"/> Secretaria Geral (SG)	Subárea	<input type="text" value="1100"/>	Lisboa	
Centro cst	<input type="text"/>	Divisão	<input type="text" value="1100"/>	Secretaria-Geral	
Cen.fin.	<input type="text" value="1101.00"/> Sec.-Geral-Funcion.				
Fundos	<input type="text" value="10.111B012"/> Gestão Administrativ				
Área func.	<input type="text" value="121"/> ADMINISTRACAO E REGULAM...				
Estrutura de pessoal					
GrupEmpreg	<input type="text" value="3"/> Cvis - CTFP	ÁrProcFPgt	<input type="text" value="S0"/> Secretaria Geral (SG)		
SubgrpEmpr	<input type="text" value="31"/> CTFP indeterminado	Rel.empr.	<input type="text"/>		
Estrutura organizacional			Encarregado		
Posição	<input type="text" value="99999999"/> Peão	Grupo	<input type="text" value="1100"/>		
Cargo	<input type="text" value="00000000"/>	Pessoal	<input type="checkbox"/>		
Unid.org.	<input type="text" value="00000000"/>	Reg.horas	<input type="checkbox"/>		
ChavOrgan.	<input type="text" value="1100"/>	Flh.pgto.	<input type="checkbox"/>		
Campos adicionais					
<input type="checkbox"/> Sit. Unidade - Posição		Situação na Unidade <input type="checkbox"/>			

Figura n.º 14 - Separador de atribuição organizacional no processamento de vencimentos em RHV

Fonte: MDN (2017, p. 9)

## ANEXO L - Rateio dos Gastos dos Centros de Custo Operacionais para as Atividades

**Exibir tipo de atividade: Tela básica**

Tipo de atividade: 30CF01 Cursos  
Área contab.custos: MDN Ministério Defesa Naciona  
Válido desde: 01.01.2008 até: 31.12.9999

DdsBásicos Código Output Campos adic. Histór.

Denominações  
Denominação: Cursos  
Descrição: Cursos

Dados básicos  
Unidade de atividade: % Porcentagem  
Tipos centros custo: \*

Valor proposto p/alocação  
Ctg.tipo atividade: 1 Entrada manual, alocação manual  
**Cls.custo alocação: 9130030601** Percentagem  
Código de tarifas: 1 Determinado automaticam.baseado na ativid.planej.  
 Qdt.real defn.  Tarifa média  
 Qdt.planej.definida  Pré-distr.csts.fixos

Valores divergentes para alocação real  
Ctg.tipo ativid.real: Como no plano  
Código tarifa real: 5 Tarifa real automática baseada em atividade

Figura n.º 15 - Necessidade de definição da classe 9 para proceder ao rateio dos gastos dos centros de custo operacionais para as atividades

Fonte: Sistema Integrado de Gestão