



ACADEMIA MILITAR

TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO E A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

Autor: Aspirante Aluno de ADMIL João Rafael Dantas Arnaut

Orientador: Cap ADMIL Hélio De Jesus Branco Corguinho Fernandes

Coorientador: Cap ADMIL Rodrigo Garcia Gonçalves Brito

Mestrado em Administração Militar

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, junho de 2016



ACADEMIA MILITAR

TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA

O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO E A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

Autor: Aspirante Aluno de ADMIL João Rafael Dantas Arnaut

Orientador: Cap ADMIL Hélio De Jesus Branco Corguinho Fernandes

Coorientador: Cap ADMIL Rodrigo Garcia Gonçalves Brito

Mestrado em Administração Militar

Relatório Científico Final do Trabalho de Investigação Aplicada

Lisboa, junho de 2016

DEDICATÓRIA

À minha Mãe e aos meus Irmãos,
Sempre foi vosso todo o meu esforço!

AGRADECIMENTOS

A realização do presente trabalho só foi possível com a colaboração de um vasto número de pessoas, sendo justo destacar um conjunto de contribuições particularmente relevantes.

Ao Capitão Hélio Fernandes, meu Orientador, o meu profundo agradecimento pela sua pronta disponibilidade, mesmo com o sacrifício da sua vida pessoal. O seu empenho e dedicação neste trabalho são de enaltecer, não só pelas suas reflexões, mas também pelo companheirismo evidenciado extravasando os aspetos relativos a trabalho.

O meu sincero agradecimento ao Capitão Rodrigo Brito, meu Coorientador, por se mostrar sempre interessado no acompanhamento e participação desta investigação, pelas suas ideias e críticas tão pertinentes, que contribuíram bastante para este estudo.

Um agradecimento aos militares e civis do Estado-Maior do Exército pela forma como me receberam durante o período em que lá permaneci, especialmente a quatro digníssimos Oficiais da Divisão de Recursos. Ao Coronel Tirocinado Baptista, ao Major Ferreira, ao Major Pinheiro e ao Major Reis, pelos ensinamentos e experiências transmitidas sempre com elevado empenho e disponibilidade, que levo comigo para o resto da minha carreira.

Ao Major Rosado, que como Diretor do curso de Administração Militar, esteve sempre disponível para o esclarecimento de dúvidas, acompanhando com preocupação os diversos trabalhos de investigação elaborados pelos alunos tirocinantes do curso de Administração Militar.

Aos Excelentíssimos Generais que tiveram um contributo direto nas respostas às entrevistas, agradeço desta forma ao Tenente-General Campos Serafino, ao Tenente-General Antunes Calçada, ao Tenente-General Faria Menezes, ao Major-General Oliveira Gomes e ao Major-General Vieira Borges. Aos Senhores Oficiais de Administração Militar que tiveram um contributo direto nas respostas às entrevistas, o meu agradecimento ao Tenente-Coronel Cano, ao Tenente-Coronel Garcia, ao Tenente-Coronel Santos, ao Tenente-Coronel Torrado, ao Major Gomes, à Major Chaleta e ao Capitão Fontes.

Por último, mas não menos importantes, agradeço à minha namorada, a todos os amigos, camaradas e familiares que me acompanharam nesta jornada.

O meu obrigado a todos!

RESUMO

Preparar a mudança é uma necessidade que se impõe à Administração Pública a fim de melhorar a qualidade da informação e do controlo sobre a gestão dos seus recursos humanos, financeiros e materiais. Na senda da melhoria contínua, o Exército Português tem procurado equiparar-se aos seus congéneres, explorando as tecnologias disponíveis, tendo como objetivo para 2016 dar continuidade ao desenvolvimento do projeto de implementação da Contabilidade Analítica através do Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional. A Contabilidade Analítica surge revigorada no recente Decreto-Lei nº 192/2015 - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas - visando satisfazer diversas necessidades de informação no processo de tomada de decisão. No entanto, este tipo de ferramenta deve ser concebida em colaboração com os decisores, no sentido de se ajustarem às reais necessidades da organização.

A presente investigação aplicada tem como objetivo verificar se o Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional tem capacidade e potencialidade para disponibilizar informação analítica relevante para apoiar o processo de tomada de decisão dos Órgãos Centrais de Comando do Exército Português.

Numa primeira fase, além da pesquisa bibliográfica e análise documental, foram feitas entrevistas exploratórias aos principais intervenientes que estiveram presentes nos projetos de implementação da Contabilidade Analítica levados a cabo no Exército. Posteriormente, foram entrevistados em cada Órgão Central de Comando, os Comandantes/Diretores/Chefes e os principais conselheiros na área financeira.

Os resultados apontam para a existência de um considerável interesse por parte dos entrevistados relativamente à utilidade da informação analítica no apoio à tomada de decisão. Contudo, este tipo de informação não se encontra atualmente disponível, sendo necessário o reforço ou organização de um núcleo afeto em exclusividade à Contabilidade Analítica, bem como proceder à formação e mentalização dos utilizadores desta ferramenta aos vários níveis da hierarquia.

Palavras-chave: Sistema Integrado de Gestão, Contabilidade Analítica, Tomada de decisão, Exército.

ABSTRACT

In order to improve information quality and the control over human, financial and material resources, Public Administration has to be prepared to the need of change.

On the path of continuous improvement, the Portuguese Army has been trying to match their counterparts, exploiting the available technologies, setting for 2016 the ongoing effort of developing the cost accounting implementation project through the National Defense Ministry's Integrated Management System. The Cost Accounting appears invigorated in recent Decree-Law No. 192/2015 - Accounting Standardization System for Public Administrations - aiming to satisfy many information needs of the decision-making process. However, this tool should be designed in cooperation with the decision-makers, in order to adjust to the real organization's needs.

This research aims to verify whether the National Defense Ministry Integrated Management System has the capability and potential to provide relevant analytical information to support the decision-making process by the Portuguese Army's Central Command Organs.

To start this essay, in addition to bibliographical research and document analysis, exploratory interviews were conducted to key actors to the Cost Accounting implementation projects in the Army. Subsequently were conducted interviews to Commander / Director / Chief and finance key advisers of each Command Central Organ.

The results show that the analytical information to support decision making is considered useful from the interviewed actors. However, this kind of information is not currently available. To be so it is required to strengthen or organize a core exclusively affected to Cost Accounting, and carry out training and mentoring of this tool users on the various levels of the hierarchy.

Key-words: Integrated Management System, Cost Accounting, decision-making process, Army.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	5
1.1. A INFORMAÇÃO E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	5
1.2. OS ERP E O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MDN	7
1.3. A CONTABILIDADE ANALÍTICA E DE GESTÃO	9
1.4. A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS.....	11
1.5. QUADRO DE REFERÊNCIA	13
CAPÍTULO 2: DESENHO DE INVESTIGAÇÃO	18
2.1. METODOLOGIA	18
2.1.1. NATUREZA	18
2.1.2. ABORDAGEM.....	18
2.1.3. OBJETIVOS.....	19
2.1.4. QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO	20
2.1.5. HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO.....	20
2.1.6. PROCEDIMENTO	21
2.2. MÉTODOS E MATERIAIS.....	22
2.2.1. CONTEXTO DE OBSERVAÇÃO	22
2.2.2. POPULAÇÃO ALVO E AMOSTRA	24
2.2.3. PRINCIPAIS TÉCNICAS DE RECOLHA DE DADOS	24
2.2.4. TRATAMENTO DE DADOS.....	26
CAPITULO III: RESULTADOS	27
3.1. INQUÉRITO POR ENTREVISTA AOS PARTICIPANTES NOS PROJETOS SIG-MDN NO ÂMBITO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA.....	27
3.2. ANÁLISE DOCUMENTAL.....	29
3.2.1. CONTABILIDADE ORÇAMENTAL	29
3.2.2. ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS.....	30
3.2.3. GESTÃO DE RECURSOS HUMANOS E VENCIMENTOS.....	30
3.2.4. CONTABILIDADE ANALÍTICA	31
3.2.4.1. CENTROS DE CUSTO	31
3.2.4.2. ORDENS INTERNAS	32
3.2.4.3. ÍNDICES ESTATÍSTICOS	32
3.3. INQUÉRITO POR ENTREVISTA AOS CMDT/DIR/CH.....	32

3.4. INQUÉRITO POR ENTREVISTA AOS CONSELHEIROS NA ÁREA FINANCEIRA.....	36
CAPITULO IV: ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	41
4.1. INFORMAÇÃO DISPONIBILIZADA ATUALMENTE PELO CO	41
4.2. CAPACIDADES E POTENCIALIDADES DO MÓDULO CO.....	41
4.3. A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO ANALÍTICA NO APOIO À TOMADA DE DECISÃO	43
4.4. A INFORMAÇÃO ANALÍTICA RELEVANTE PARA CADA OCC	44
4.5. POSSIBILIDADE, VIABILIDADE E CONSEQUÊNCIAS DA IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA	45
CONCLUSÕES.....	50
RECOMENDAÇÕES.....	53
LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	I
APÊNDICES	V
APÊNDICE A: GLOSSÁRIO	VI
APÊNDICE B: GUIÃO DE ENTREVISTAS EXPLORATÓRIAS	VII
APÊNDICE C: GUIÃO DE ENTREVISTA AOS CMDT/DIR/CH.....	VIII
APÊNDICE D: GUIÃO DE ENTREVISTA AOS CONSELHEIROS NA ÁREA FINANCEIRA.....	IX
APÊNDICE E: DESENHO DE INVESTIGAÇÃO	X
APÊNDICE F: FONTES DE DADOS DO MÓDULO CO	XI
ANEXOS	XII
ANEXO A: SAP NA DEFESA	XIII
ANEXO B: MÓDULOS DO SIG-MDN	XIV
ANEXO C: <i>GFEBs SYSTEM COMPONENTS</i>	XV
ANEXO D: <i>SOLDIER SUPPORT INSTITUTE</i>	XVI
ANEXO E: PLANEAMENTO EM SIG-MDN	XVII
ANEXO F: PROCESSO DA DESPESA EM SIG-MDN	XVIII
ANEXO G: DISTRIBUIÇÃO DE CUSTOS COM PESSOAL	XIX
ANEXO H: QUADRO ORGÂNICO DIREÇÃO DE FINANÇAS.....	XX

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1: Distribuição das despesas do Orçamento do Exército para o ano económico de 2016	3
Esquema 2: Processo de Gestão de Custos do Exército dos EUA	15
Esquema 3: Processo de tratamento de Dados	26
Esquema 4: Relação entre técnicas de recolha de dados e a problemática da investigação	27
Esquema 5: Desenho de Investigação.	X
Esquema 6: Fontes de dados do módulo CO.....	XI
Esquema 7: Fluxo genérico da execução da despesa.....	XVIII
Esquema 8: Processo de despesa e ligação entre módulos do SIG-MDN.....	XVIII

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 1ª Questão da Entrevista	32
Tabela 2: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 2ª Questão da Entrevista	33
Tabela 3: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 3ª Questão da Entrevista	34
Tabela 4: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 4ª Questão da Entrevista	34
Tabela 5: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 5ª Questão da Entrevista	35
Tabela 6: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 1ª Questão da Entrevista	36
Tabela 7: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 2ª Questão da Entrevista	37
Tabela 8: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 3ª Questão da Entrevista	37
Tabela 9: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 4ª Questão da Entrevista	38
Tabela 10: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 5ª Questão da Entrevista	40
Tabela 11: Aspectos chave das respostas à 3ª Questão das Entrevistas	44
Tabela 12: Consequências positivas da implementação da Contabilidade Analítica..	48
Tabela 13: Consequências negativas da implementação da Contabilidade Analítica.	48

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Sistemas SAP na Defesa.	XIII
Figura 2: Componentes do sistema GFEBS.	XV
Figura 3: Cursos ministrados na área do Cost Management.	XVI
Figura 4: Ciclo de Planejamento em SIG-MDN	XVII
Figura 5: Planejamento e o Orçamento Descentralizado.	XVII
Figura 6: Distribuição de Custos de Pessoal em SIG-MDN.	XIX
Figura 7: Organigrama da Direção de Finanças.	XX

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

A

AA	Gestão de Imobilizado
ADMIL	Administração Militar
AM	Academia Militar
<i>apud</i>	citado por
AR	Assembleia da República
ARFORGEN	<i>Army Force Generation</i>
artº	artigo

C

CEME	Chefe de Estado-Maior do Exército
CEMGFA	Chefe de Estado-Maior General das Forças Armadas
Cfr.	Conferido em
CFT	Comando das Forças Terrestres
CLog	Comando da Logística
Cmdt/Dir/Ch	Comandante, Diretor ou Chefe
CO	<i>Controllin</i> Contabilidade Analítica
Cor	Coronel
COSF	Componente Operacional do Sistema de Forças
COTS	<i>Commercial Off-TheShelf</i>
CPess	Comando do Pessoal

D

DAq	Direção de Aquisições
DFin	Direção de Finanças
DGO	Direção Geral do Orçamento
DL	Decreto-Lei
DMT	Direção de Material e Transportes
DSSI	Direção de Serviços dos Sistemas de Informação

E

EAPS	Contabilidade Orçamental
EME	Estado-Maior do Exército
EPM	<i>Enterprise Project Management</i>

ERP		<i>Enterprise Resource Planning</i>
EUA		Estados Unidos da América
	F	
FA		Forças Armadas
FI		Contabilidade Geral
FM		<i>Field Manual</i>
FND		Forças Nacionais Destacadas
	G	
GFEBs		<i>General Fund Enterprise Business System</i>
GNR		Guarda Nacional Republicana
	H	
HI		Hipótese de Investigação
	I	
IESM		Instituto de Estudos Superiores Militares
	K	
Km		Quilómetros
	L	
LA		Linha de Ação
	M	
m		minutos
m ²		metro quadrado
Maj		Major
MDN		Ministério da Defesa Nacional
MF		Ministério das Finanças
MGen		Major-General
MM		Administração de Materiais
	N	
n°		Número
NCP		Norma de Contabilidade Pública
NPD		Número Processo de Despesa
	O	
OCC		Órgãos Centrais de Comando
OCAD		Órgãos Centrais de Administração e Direção

OSPB	Objetivo Setorial Planeamento Biénio
P	
p.	página
PDCA	<i>Plan Do Check Act</i>
PGC	Processo de Gestão de Custos
PME	Plano de Missões ao Estrangeiro
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
Q	
QUAR	Quadro de Avaliação e Responsabilização
R	
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado
RHV	Recursos Humanos e Vencimentos
S	
SAP	Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda.
SEM-BW	<i>Strategic Enterprise Management / Business Information Warehouse.</i>
SI	Sistema de Informação
SIG	Sistema Integrado de Gestão
SIG-MDN	Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística – Administração Pública
T	
TCor	Tenente-Coronel
TGen	Tenente-General
TIA	Trabalho de Investigação Aplicada
TPO	Tirocínio para Oficial
U	
U/E/O	Unidades/Estabelecimentos/Órgãos
U.S	<i>United States</i>

EPÍGRAFE

*“ O que não é definido,
não pode ser controlado;
O que não é controlado,
não pode ser medido;
O que não pode ser medido,
não pode ser melhorado!
O que não é controlado,
não pode ser gerido.”*

Peter Drucker

INTRODUÇÃO

No âmbito da estrutura curricular dos cursos ministrados na AM, e especificamente no que concerne à obtenção do Mestrado Integrado em Administração Militar, emerge o presente TIA, **“O SIG-MDN e a Contabilidade Analítica no Exército Português”**.

A motivação para investigar este tema surge depois de elaborar um trabalho de investigação sobre a Contabilidade Analítica na empresa *Hovione*, durante o 3º ano da Academia Militar. Esta empresa de Loures ganhou um prémio de boas práticas com a implementação do seu sistema de Contabilidade Analítica, através de um *Enterprise Resource Planning* (ERP), idêntico ao adquirido pelo Ministério da Defesa Nacional (MDN). A partir deste trabalho conclui-se que seria importante o Exército beneficiar das inúmeras vantagens resultantes da aplicação deste tipo de sistemas. Já durante o tirocínio, surge a oportunidade de visitar uma Unidade do Exército dos EUA no âmbito do TIA, a qual cativou ainda mais a investigação nesta área, uma vez que este Exército possui um ERP também idêntico ao do MDN, com a mais-valia de que o módulo de Contabilidade Analítica está implementado na sua plenitude. Acrescentado a estes motivos surge também a pertinência do próprio tema para o Exército Português.

O referencial para o planeamento estratégico do Exército, a médio e longo prazo, elege como um dos imperativos, modernizar a Organização de forma eficiente, fazendo bom uso dos recursos financeiros disponíveis para garantir a sua transformação numa organização de alto desempenho. Isto significa antes de mais, fazer escolhas, ainda que difíceis, pois não estarão imediatamente disponíveis a totalidade dos recursos necessários (EME, 2016). *“Preparar a mudança é uma necessidade que se impõe ao Exército a fim de mitigar a falta de informação e de controlo sobre a gestão dos seus recursos humanos e dos materiais”* (Ibidem, p. 39). Sendo assim, o Exército deverá edificar capacidades de qualidade idêntica à dos Exércitos de referência, que representem alto contributo estratégico face ao investimento, usando as melhores práticas nos processos de gestão. Face ao exposto, um dos objetivos do Exército Português será a adoção de processos de gestão modernos, explorando as tecnologias disponíveis e a inovação, de modo a conseguir a canalização de mais recursos para o produto operacional gerado pela Organização (Ibidem). Enquadrado com o planeamento estratégico do Exército, um dos objetivos setoriais da Direção de Finanças

(DFin) para o biénio 2015/2016, passa por estudar, **desenvolver e promover a implementação plena da Contabilidade Analítica no Exército** (DFin, 2015).

De igual forma, a própria importância da Contabilidade Analítica nos novos normativos da Administração Pública aumenta o grau de pertinência deste tema. O Decreto-Lei nº 192/2015 aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas¹ (SNC-AP) que passa a contemplar os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão², tendo como novidade a norma específica NCP³ 27 - Contabilidade de Gestão. O objetivo desta Norma é estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação⁴.

O SIG-MDN constitui uma ferramenta tecnológica que impõe procedimentos normalizados e permite o exercício das competências de gestão moderna (MDN, 2013), tendo a capacidade de através do módulo CO⁵ (Contabilidade Analítica) constituir um sistema de Contabilidade Analítica ou contabilidade de gestão, tendo como objetivo principal analisar os custos, proveitos e resultados da organização, de forma a possibilitar uma melhoria no processo de tomada de decisão (MDN, 2010). Têm sido criados alguns grupos de trabalho e projetos piloto relacionados com este módulo. Contudo, atualmente, não estão a ser operacionalizadas as suas potencialidades ao nível da produção de informação de apoio à decisão. Com base nos estudos elaborados até à data, e nos testemunhos apresentados pelos principais intervenientes nos projetos relacionados com a Contabilidade Analítica no Exército, torna-se essencial alterar o foco de análise.

Do Orçamento da Despesa do Exército para o ano económico de 2016 (567.430.996 €) cerca de 80% (448.582.996 €) destina-se a suportar encargos com pessoal. Uma das principais potencialidades da Contabilidade Analítica seria distribuir os diferentes custos com pessoal pelas diferentes atividades desempenhadas no Exército. Dos restantes 20%⁶ de orçamento, cerca de 66% (78.341.697 €) são dedicados a custos geridos na sua maioria na

¹ O Exército é parte integrante da Administração Direta do Estado.

² Evolução decorrente do Decreto-Lei n.º 232/97, onde se denominava Contabilidade Analítica.

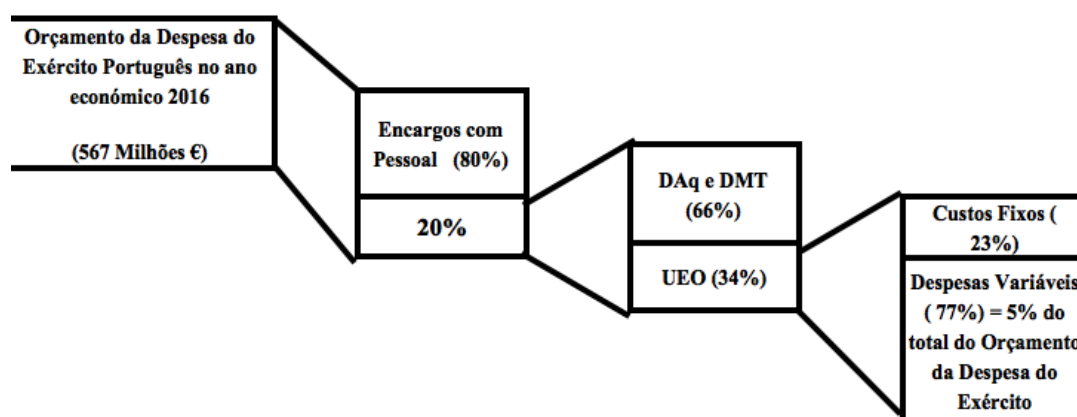
³ Norma de Contabilidade Pública.

⁴ DL 192/2015, NCP 27, art 1º.

⁵ Abreviatura de Controlling, nome do módulo em Inglês apresentado pelo fornecedor do *software*.

⁶ Engloba ainda rubricas da despesa sujeitas a cativações legais no início do ano.

Direções Logísticas⁷ do Exército, sendo também bastante pertinente o seu rateio. A restante percentagem do orçamento é destinada à gestão das U/E/O (Unidades, Estabelecimentos e Órgãos), onde cerca de 23% (9.432.415 €) é utilizado para pagar encargos fixos. O orçamento que resta é gerido efetivamente pelos Comandantes das U/E/O, não sendo prioritária a sua análise através da Contabilidade Analítica, por representar apenas cerca de 5 % (31.189.283 €) do orçamento do Exército. Esta foi uma das lições aprendidas no nosso Exército ao longo dos projetos desenvolvidos nesta área. No âmbito da Contabilidade Analítica, temos que ter como foco os custos com pessoal, custos relacionados com despesas centralizadas nas Direções Logísticas, bem como os encargos fixos das U/E/O. Esta lógica justifica a limitação da abordagem em termos organizacionais. Em termos temporais, a investigação abrange o período temporal compreendido entre 2004, aquando da implementação do SIG-DN, e os dias de hoje.



Esquema 1: Distribuição das despesas do Orçamento do Exército para o ano económico de 2016

Fonte: Elaboração própria com base no mapa da execução da despesa do SIG-MDN.

Delimitada a abordagem, o objetivo geral da investigação passará por verificar em que medida o SIG-MDN tem capacidade e potencialidade para fornecer informação analítica relevante para apoiar a tomada de decisão dos Órgãos Centrais de Comando (OCC) do Exército Português. Entenda-se OCC os OCAD (Órgãos de Centrais de Administração e Direção), o CFT (Comando das Forças Terrestres) a Academia Militar e o EME (Estado-Maior do Exército). Partindo do objetivo geral de investigação, surgem os seguintes objetivos específicos:

⁷ Direção de Material e Transportes (DMT) e Direção de Aquisições (DAq) integradas no Comando da Logística.

- Verificar se o SIG-MDN produz atualmente informação analítica para apoiar a tomada de decisão no Exército Português;
- Descrever as capacidades e potencialidades do SIG-MDN disponibilizar informação analítica que auxilie a tomada de decisão no Exército Português;
- Verificar em que medida a informação analítica é considerada relevante para apoiar as decisões dos OCC do Exército Português;
- Determinar que tipo de informação analítica poderá ser relevante para apoiar as decisões de cada OCC;
- Verificar a possibilidade, viabilidade e consequências na implementação do sistema de Contabilidade Analítica.

Como tal, a questão central desta investigação será: **Em que medida o SIG-MDN tem capacidade e potencialidade para fornecer informação analítica relevante para apoiar a tomada de decisão dos Órgãos Centrais de Comando do Exército Português?**

Esta investigação encontra-se estruturada em quatro capítulos. O primeiro capítulo exibe o enquadramento teórico da investigação, que dá a conhecer o “estado de arte” e as referências importantes para a problemática em estudo. O segundo capítulo apresenta o plano lógico seguido para obter respostas, falando da metodologia e dos métodos e materiais utilizados. O terceiro capítulo dá a conhecer os resultados obtidos através das técnicas de obtenção de dados. No quarto capítulo será analisado o que de mais relevante se extraiu dos resultados e ainda a discussão dos mesmos tendo como referência as questões e as hipóteses levantadas, comparando resultados esperados com resultados observados. Por fim, são apresentadas as conclusões, recomendações e limitações deste trabalho.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1. A INFORMAÇÃO E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

Numa sociedade onde cada vez mais se privilegia a **informação** como uma das suas preocupações mais dominantes, a necessidade de existir numa organização a infraestrutura adequada para a sua recolha, armazenamento, processamento, representação e distribuição faz com que uma parcela apreciável do esforço da organização seja tomada por estas preocupações. Qualquer organização moderna recorre às Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) como forma de garantir a função dos **sistemas de informação** (SI) enquanto infraestrutura de suporte ao fluxo de **informação** na organização (Gouveia & Ranito, 2004).

Informação, SI e TIC, apesar de serem termos “*banalizados na linguagem comum, são conceitos sem um entendimento universal*” (Gouveia & Ranito, 2004, p. 12). A informação é o resultado da análise de dados, de forma útil para determinado problema ou contexto. Os dados constituem os elementos atômicos que referenciam, qualificam e descrevem todos os itens necessários à atividade realizada na organização (Ibidem). De outra perspetiva, a informação pode ser vista como o conjunto de dados que, quando fornecidos de forma e a tempo adequados, melhora o conhecimento da pessoa que o recebe, ficando ela mais habilitada a desenvolver determinada atividade ou a tomar determinada decisão (Amaral & Varajão *apud* Galliers, 1987a). Deste modo, nem toda a informação possui a mesma relevância para cada indivíduo e para a organização. A relevância da informação para Rocha e Rubio (2001), é entendida como a adequação do conteúdo informativo para fundamentar o curso de ação selecionado, ou seja, o conhecimento prévio da informação fornecida que é necessária para guiar a seleção do curso de ação mais eficiente para a consecução dos objetivos perseguidos pelo utilizador da informação. É possível, de acordo com a natureza da sua utilização, distinguir três níveis de utilização dos recursos de informação (Gouveia & Ranito, 2004):

- Nível estratégico: informação bastante elaborada que suporta as decisões de longo prazo, orientada para os decisores de topo.
- Nível tático: responsável pela afetação de recursos e pelo estabelecimento do controlo e da gestão de médio prazo. O grau de complexidade é mediano, se

comparado com a informação de nível estratégico, mas superior se comparado com o nível operacional.

- Nível operacional: nível de controlo e execução de tarefas específicas de curto prazo em que assenta a atividade da organização. O grau de complexidade é pequeno, mas constitui a fonte básica, geradora da informação que flui na organização.

Segundo os mesmos autores (2004), quando um indivíduo se torna consciente de que não sabe algo que lhe possa ser útil conhecer, é definida uma necessidade de informação.

- Dada a existência de uma necessidade de informação, o primeiro passo é verificar a existência da informação;
- Se a informação existe, o passo seguinte é obter a informação;
- Assim que esta for obtida, o indivíduo deve ser capaz de a entender.

Os SI suportam, normalmente, estas etapas. Amaral e Varajão (2007) destacam quatro sentidos distintos associados frequentemente ao termo SI:

- 1) Sistema moderno de processamento de dados estabelecido à volta de uma base de dados e implementado com tecnologias modernas;
- 2) Abstração de um sistema como em 1) onde todos os aspetos representacionais são ignorados (SI em sentido estrito);
- 3) Conceção das atividades desenvolvidas numa organização para suportar e promover a comunicação na organização (Sistema de Comunicação);
- 4) Conceção de todas as atividades de manipulação de dados e de comunicação na organização incluindo como subsistemas os tipos 1), 2) e 3) (SI em sentido lato).

Para a realização deste trabalho importa dar importância à definição de SI em sentido lato. Para Buckingham [*et al.*] (1987), um SI é a totalidade das atividades de processamento e representação de dados, formais e informais, dentro da organização, incluindo as comunicações internas e com o mundo exterior. Pode também ser definido como “*um sistema que recolhe, armazena, processa e distribui informação relevante, fiável e oportuna a uma organização, para que seja acessível e útil àqueles que dela necessitam*” (Ibidem, p. 18).

A valorização dada à informação e à utilização dos SI manifesta-se no peso e na taxa de crescimento dos investimentos em TIC. As TIC englobam os dispositivos de computador (*hardware e software*), tecnologias de dados e de armazenamento, técnicas de processamento e tecnologias de comunicação de dados e apresentação e visualização de

dados e informação (Gouveia & Ranito, 2004). Da década de 80 para 90, a maioria das organizações já despendia pelo menos 2% do seu volume total de faturação nestas tecnologias (Amaral & Varajão, 2007). É nesta altura que se assiste a um forte crescimento dos ERP.

1.2. OS ERP E O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MDN

Segundo Souza e Zwicher (2003), os ERP são desenvolvidos como um único sistema de informação que engloba diversas áreas da organização, ao contrário dos tradicionais SI que correspondem a um conjunto de sistemas isolados para cada área da entidade. São um conjunto integrado 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. Os ERP possuem numerosas aplicações que podem suportar praticamente todas as atividades internas de uma organização (Gouveia & Ranito, 2004). Segundo Sankar e Rau (2006) podemos dividir um ERP em três grupos principais:

- Financeiro: inclui a contabilidade, orçamentação, investimentos, controlo e tesouraria.
- Logística: compreende o marketing, o planeamento de produção, a manutenção e a gestão de qualidade;
- Recursos humanos: integram a gestão dos recursos humanos, propriamente dita, o controlo de efetivos, a seleção e formação.

Os sistemas ERP foram idealizados para resolverem a fragmentação da informação, particularmente em grandes organizações empresariais e para integrar todo o fluxo de informação interna, através da normalização de processos de negócio, assegurando a integridade dos dados e removendo os antigos sistemas legados, disseminados, complexos e onerosos (Gouveia & Ranito, 2004). Para Silva e Alves (2001) os ERP:

- Permitem uma redução dos custos e dos prazos dos processos fundamentais;
- Aceleram o levantamento de informações em toda a organização;
- Potenciam uma melhoria na administração financeira;
- Promovem a integração de todas as áreas;
- Auxiliam a gestão inteligente dos recursos financeiros e humanos.

No entanto, segundo os mesmos autores (2001), surgem também alguns inconvenientes como o custo económico direto e indireto da implementação, o consumo elevado de *hardware* e a duração do processo de implementação.

O investimento feito por uma organização num ERP é avultado e espera-se que ele seja um meio para atingir objetivos estratégicos, estando diretamente relacionado com o aumento da competitividade entre empresas, a permanente procura da redução de custos, o aumento das necessidades de controlo das informações e a necessidade de integração das diferentes áreas (Santos, 2005). Apesar da queda de crescimento da economia mundial, no setor público houve um aumento de implementações de sistemas ERP, um pouco em todo o mundo. Além disso, a escala dos projetos de implementação destes sistemas, sobretudo relacionados com a área da Defesa, são potencialmente enormes, como comprova a implementação no Exército dos EUA (Wagner & Antonucci, 2004).⁸

Em 2002, surge o Despacho 18885 do MDN⁹ definindo as linhas orientadoras para o SIG-MDN, com vista a dotar todo o MDN de um sistema de informação, com incidência financeira, constituindo uma plataforma comum que imponha procedimentos normalizados. Em janeiro de 2003, o Conselho Superior Militar vem estabelecer as seguintes metas (MDN, 2014):

- Implementar nos Ramos e no MDN o mesmo sistema de gestão que integre as componentes: financeira, logística e de recursos humanos;
- Instalar um *backoffice* centralizado;
- Utilizar uma infraestrutura de comunicações comum;
- Estabelecer interligação com a DGO¹⁰ que permita a adoção do RAPE¹¹ no MDN;
- Obter indicadores de gestão que permitam ao Ministro da Defesa, ao CEMGFA e Chefes do Estado-Maior dos Ramos e aos seus respetivos dirigentes aceder a informação atualizada e consolidada no âmbito das suas competências.

Posto isto, o MDN celebra contrato em 2004 com a empresa SAP¹². Esse contrato visava a prestação de serviços de implementação de um **Sistema Integrado de Gestão** em todo o Ministério da Defesa Nacional (Brito, 2011). Com a aquisição deste sistema, o MDN adota uma política integradora que permite uma maior integração e interoperabilidade entre aplicações, equipamentos e procedimentos, melhorar a qualidade do serviço prestado, redução de custos e racionalização dos recursos (MDN, 2013). Esta orientação está em linha com o Conceito Estratégico de Defesa Nacional, que visa dotar as Forças Armadas com SI/TIC interoperáveis e com capacidade de atuação em rede, bem como com as políticas

⁸ Ver Anexo A – SAP na Defesa.

⁹ Ao abrigo do disposto na alínea f) do n.º 2 e do n.º 3 do artigo 44.º da Lei n.º 29 /82, de 11 de dezembro.

¹⁰ Direção Geral do Orçamento.

¹¹ Regime da Administração Financeira do Estado.

¹² Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda.

seguidas internacionalmente pelos nossos aliados. O SIG-MDN constitui uma ferramenta tecnológica que impõe procedimentos normalizados e permite o exercício das competências de gestão no âmbito dos recursos humanos, da logística, dos recursos financeiros e da gestão operacional, de forma a obter ganhos de eficiência e de eficácia, assegurando uma melhor racionalização dos mesmos (Ibidem, 2015).¹³

A abrangência e complexidade do projeto obrigaram a seguir uma nova estratégia de implementação faseada (“*step by step*”) e alinhada com as diferentes realidades e os diferentes graus de preparação dos organismos (Idem, 2013). No entanto, nem todos os módulos se encontram totalmente operacionais, como é o caso do módulo CO que se constitui como o responsável pela Contabilidade Analítica deste sistema. “*O objetivo do módulo CO é analisar os custos, proveitos e resultados das organizações, através de uma forma analítica e de acordo com as necessidades de gestão da organização. Fornece informações para a administração, de forma a possibilitar uma melhoria no processo de tomada de decisão*” (Idem, 2010, p.4).

1.3. A CONTABILIDADE ANALÍTICA E DE GESTÃO

Considerando a **Contabilidade** como ciência única, é dela que decorrem as chamadas contabilidades, as aplicações dessa ciência. Do ponto de vista metodológico, segundo Rocha e Rubio (2001), no sistema contabilístico podemos identificar os seguintes elementos próprios de todos os sistemas de informação:

- Entradas (dados): são os factos e/ou fenómenos económicos que se produziram numa organização num período de tempo determinado e que são objeto de registo pela contabilidade;
- Processo: conjunto de procedimentos de cálculo e representação que, sendo suscetíveis de registo mediante o método contabilístico específico, permite elaborar a informação requerida, em cada caso;
- Saídas (informação): Informações relativas à situação da empresa;
- *Feedback*: informação que é reprocessada pelo sistema para obter novas informações;
- Controlo: Conjunto de princípios e normas que garantem a adequação entre dados, processo e informação, de modo a que a informação reúna as características pedidas pelos seus utilizadores.

¹³ Ver os diferentes módulos no Anexo B.

A **Contabilidade Analítica** surge nas organizações como um desenvolvimento da tradicional contabilidade industrial e, em fase posterior, da contabilidade de custos. De facto, enquanto esta última se preocupa fundamentalmente com a afetação de custos, a determinados objetos de custo (centros de custo, produtos, etc.), a primeira tem uma perspetiva holística da informação financeira, traduzida não apenas em custos, mas também no tratamento dos proveitos, ativos e passivos, como elementos fundamentais de informação para a gestão e relato financeiro descentralizado (Rodrigues & Simões, 2012). Maher (2001) designa a Contabilidade Analítica como o ramo da contabilidade que mede, regista e relata informações sobre custos. Porém, o custo não é o único nem o principal objetivo dessa análise e esta não se limita só a empresas industriais, sendo válida e útil para qualquer empresa, inclusivamente para o setor público. De uma forma geral e tendo em conta a sua evolução histórica, podemos sintetizar os objetivos da Contabilidade Analítica nos seguintes (Jordan, Neves & Rodrigues, 2015):

- Apoio a outros instrumentos técnicos de gestão;
- Controlo retrospectivo dos orçamentos, com vista a auxiliar o planeamento da organização e o seu controlo;
- Apoio à tomada de decisão, sobretudo modelos de otimização e simulação;
- Avaliar a performance económico-financeira de um ou múltiplos segmentos da organização, nomeadamente, produtos, serviços, atividades, projetos, regiões geográficas, etc.

Por vezes, o conceito de Contabilidade Analítica confunde-se com a Contabilidade de Gestão, no entanto o último é mais abrangente. É o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação usada pela gestão para planear, avaliar e controlar uma organização, e para assegurar o uso adequado dos recursos e respetiva prestação de contas. Não se limita à produção de informação de custos, mas também à sua utilização para uma tomada de decisão correta e adequada, e para a gestão eficiente e eficaz da organização (Pereira & Franco, 2002). A Contabilidade de Gestão é assim “*um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão*” (Caiado, 2015, p.49). O papel desempenhado pela Contabilidade de Gestão pode, de certa forma, ser semelhante ao da Contabilidade Analítica, no entanto os seus objetivos não podem estar dissociados da sua missão e do seu papel, como instrumento que pode e deve contribuir para a criação de valor da organização. Neste sentido, “*na modelação do sistema contabilístico, deve ter-se presente a orientação*

estratégica e a utilidade para a gestão” (Jordan, Neves & Rodrigues, 2015, p. 118). Orientação estratégica – deve constituir-se um instrumento que ajuda a implementar e a realizar a estratégia da organização. Utilidade para a gestão – deve ser concebida com e para os gestores de modo que satisfaça as suas necessidades, na medida que o interesse termina se concluírem que a contabilidade não nos ajuda a melhorar (Ibidem).

No âmbito da Administração Pública tem sido largamente reiterada a necessidade de controlar, estando esta ideia difundida na legislação desde final do século passado. A adoção do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) veio permitir a criação de condições para a integração da contabilidade assente em 3 pilares: orçamental, patrimonial e analítica. Segundo este diploma, o sistema de Contabilidade Analítica constitui um eficaz instrumento de gestão para os administradores públicos.¹⁴ No entanto, surge a 11 de setembro de 2015 o SNC-AP, apresentando já uma enorme evolução nesta área, passando a denominá-la contabilidade de gestão¹⁵, destinando-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, designadamente nos seguintes domínios:

- No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços);
- Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;
- Na determinação de preços, tarifas e taxas, como é o caso das entidades do setor local, cujos preços e taxas devem estar justificados pelo seu custo;
- No apuramento do custo de produção de ativos fixos ou de bens e serviços;
- Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) de programas;
- Na fundamentação económica de decisões de gestão.

1.4. A CONTABILIDADE ANALÍTICA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

Inicialmente, quando foi implementado o módulo financeiro (FI) em SIG-MDN, este obrigava a que houvesse registos em termos analíticos, apesar de não haver reflexos nas classes 9¹⁶. A Contabilidade Analítica surge em SIG-MDN, em primeira instância, com a

¹⁴ DL 232/97.

¹⁵ DL 192/2015, n.º 4, art. 2.º.

¹⁶ Classe de contas da Contabilidade Analítica.

colocação de um classificador, denominado centro de custo¹⁷, obrigatório para os registos financeiros. Deste modo, em SIG-MDN, cada unidade correspondia a uma divisão, e para cada divisão foi criada uma estrutura em termos analíticos, constituída por diversos centros de custo¹⁸. No decurso do ano económico de 2008 e 2009, foram realizadas algumas tentativas de avançar com a implementação deste módulo, sobretudo no âmbito da Instrução e ao nível das Unidades que pertenciam ao Comando da Instrução e Doutrina¹⁹. O projeto no âmbito da Contabilidade Analítica envolveu três Unidades piloto: Instituto dos Pupilos do Exército, Escola Prática de Artilharia e Escola Prática dos Serviços²⁰. Já no decurso de 2011, foi realizada uma nova abordagem à implementação do módulo CO, tendo sido alicerçada uma estrutura de base e um modelo que permitiriam implementar na sua globalidade, o processo da contabilidade de custos no âmbito do Exército, mas que, por vários fatores, entre eles, a não decisão superior, nunca chegou a arrancar²¹. No entanto, neste âmbito foram efetuados os seguintes trabalhos²²:

- Fase 1 (2012): Revisão dos Centros de Custo, adequação da estrutura à realidade, onde dos centros de custo existentes, antes de 2012 (8.925), foram apurados 519;
- Fase 2 (2012): Apuramento dos Custos pelas atividades principais, onde foi efetuado o levantamento das principais atividades ao nível do Exército, e dos índices associados;
- Fase 3 (2012): Levantamento das atividades “secundárias” relevantes por natura estatística;
- Fase 4: Rateio/distribuição dos custos com pessoal (Não Concluído), sendo necessário a utilização do módulo de Recursos Humanos para uma distribuição mais detalhada;
- Fase 5: Rateio/distribuição dos custos da logística central (Não Concluído): é necessário que o módulo de MM esteja completamente implementado.

“É possível avançar com a ideia de que o trabalho de base se encontra elaborado e que a estrutura e o modelo a implementar no Exército se encontra construído e passível de

¹⁷ Ver glossário, Apêndice A.

¹⁸ Cfr. observação direta com Capitão ADMIL Fontes no dia 29 de abril de 2016 pelas 15h30 m.

¹⁹ Cfr. observação direta com Tenente-Coronel ADMIL Cano no dia 4 de maio de 2016 pelas 17h30 m.

²⁰ Cfr. observação direta com Capitão ADMIL Fontes no dia 29 de abril de 2016 pelas 15h30 m.

²¹ Cfr. observação direta com Tenente-Coronel ADMIL Cano no dia 4 de maio de 2016 pelas 17h30 m.

²² Cfr. observação direta com Capitão ADMIL Brito no dia 2 de maio de 2016 pelas 14h00 m.

ser recuperada, caso exista interesse e intenção em implementar o módulo CO no seio do Exército”²³.

Segundo a diretiva setorial do biénio 2015/2016 (2015, p.17), as Linhas de Ação (LA) destinadas à implementação da Contabilidade Analítica no Exército (OSPB 11) são:

- LA 37 – Definir o modelo de implementação do módulo CO – Contabilidade Analítica, para as U/E/O do Exército em sintonia com os outputs pretendidos pelo escalão superior do Exército;
- LA 38 – Realizar um levantamento exaustivo de todas as atividades desenvolvidas pelas U/E/O do Exército, inscreve-las em SIG/DN e interrelaciona-las através de um conjunto de ordens estatísticas e ordens internas;
- LA 39 – Desenvolver a interface com o módulo RH – Recursos Humanos, após a sua implementação;
- LA 40 – Validação, revisão e apresentação de *output's* ao escalão superior do Exército.

No entanto, segundo Torrado, para estas linhas de ação “a taxa de execução é zero”. O projeto irá ser reformulado em termos de calendarização. Um dos aspetos fundamentais para que isso aconteça, além de outros, é a questão da entrada em funcionamento do módulo de recursos humanos. Apesar da taxa de execução, este é um projeto importantíssimo em que a DFin está empenhada firmemente²⁴.

1.5. QUADRO DE REFERÊNCIA

Segundo Fortin (1999), o quadro de referência fornece um contexto para examinar um problema, isto é, o argumento teórico que permite a formulação de hipóteses. O Quadro de Referência serve de base às observações, às definições de variáveis, ao desenho da investigação, às interpretações e às generalizações, guia a colheita de dados, fornece uma perspectiva para a interpretação dos resultados, dado que permite ao investigador ligar os factos convenientemente num sistema ordenado. O modelo que serve de base para a investigação, será o apresentado pelo Exército dos Estados Unidos da América (*U.S. Army*).

O Exército dos EUA é o maior Ramo das Forças Armadas do seu País, com cerca de 550.000 soldados no ativo e ainda cerca de 560.000 na *U.S. Army National Guard* e *U.S. Army Reserve*. Executam um orçamento anual de 140 biliões US \$, “através de um sistema

²³ Cfr. observação direta com Tenente-Coronel ADMIL Cano no dia 4 de maio de 2016 pelas 17h30 m.

²⁴ Cfr. observação direta com Tenente-Coronel ADMIL Torrado no dia 18 de maio de 2016 pelas 16h00 m.

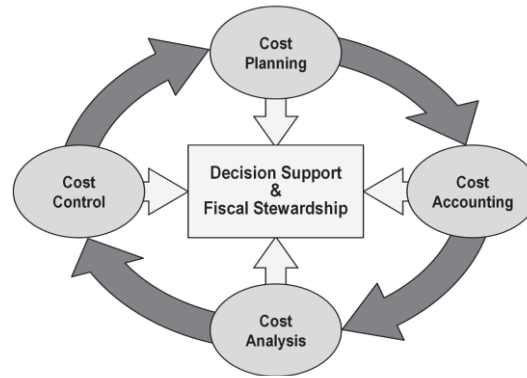
de gestão de ponta” (Accenture, 2011, p. 1). O Exército dos EUA escolheu um **ERP Commercial Off-TheShelf (COTS)**, um pacote de *software* da SAP - o **General Fund Enterprise Business System (GFEBS)** que engloba os módulos de: Contabilidade, Contas a Pagar, Contas a Receber, Gestão de Fundos, Gestão de Custos, Relatórios financeiros e Gestão de Equipamentos e Imobilizado. O GFEBS tem a capacidade de auxiliar os líderes na tomada de decisões estratégicas que têm um impacto direto e positivo no potencial de combate dos EUA (Accenture, 2011).²⁵

Em 2007, o Exército dos EUA implementou o processo de gestão de custos²⁶, por forma a otimizar os seus recursos, face às constantes reduções orçamentais (RM, 2015). **O Processo de Gestão de Custos (PGC)** consiste na mensuração e compreensão completa e precisa do custo total de uma atividade, processo, produtos e serviços, a fim de apoiar a tomada de decisão dos Comandantes, maximizando assim a eficácia e eficiência das operações da unidade/organização (FM, 2014, p. 5-12). Este **processo engloba quatro componentes**: o planeamento de custos, contabilidade de custos, análise de custos e controlo de custos:

- O **planeamento de custos** envolve a previsão dos custos futuros de uma operação ou atividade particular;
- A **contabilidade de custos** requer a captação e valorização de dados de forma relevante, precisa e oportuna, identificando a relação entre o custo-benefício-desempenho;
- A **análise de custos** é a avaliação do custo que auxilia o processo de tomada de decisão. Dá aos dirigentes financeiros a compreensão do custo total das operações, produtos e serviços;
- O **controlo dos custos** implica tomar medidas de correção, como por exemplo: revisão de metas e realocação de recursos.

²⁵ Ver Anexo C.

²⁶ Sistema de Contabilidade Analítica.



Esquema 2: Processo de Gestão de Custos do Exército dos EUA

Fonte: FM (2014, p. 117)

Segundo o Field Manual (Ibidem), a implementação do PGC acumula inúmeros **benefícios** para os Comandantes e suas Unidades. O processo faz com que seja mais fácil:

- Compreender o impacto das suas decisões no curto a curto e longo prazo;
- Tomar decisões eficazes por forma a otimizar os recursos limitados;
- Responsabilizar os subordinados por forma a melhorar a eficiência e eficácia das suas operações.

Os gestores financeiros fazem continuamente a monitorização da execução de cada componente do PGC e ajustam o processo conforme necessário com base em novas informações (Ibidem). O principal objetivo é sustentar o processo de apoio à tomada de decisão, otimizar as operações, sistemas, recursos humanos, através da realocação e poupança de recursos, face à exigente missão do Exército dos EUA. Através deste processo, a estrutura de dados interliga as atividades realizadas aos respetivos *outputs* criados e serviços prestados. A integração e sincronização dos módulos do GFBES, ao nível do “*cost management, funds management e financial information*”, permitem a existência de um conjunto de dados que auxiliam o planeamento, a orçamentação e execução do orçamento²⁷ (RM, 2015, p. 1).

Em qualquer organização existem **quatro fatores que são críticos para o sucesso do PGC** (FM, 2014):

- Compromisso por parte dos Comandantes;
- Disponibilidade de dados sobre custos;
- Análise de custos;
- Planeamento e avaliação do processo.

²⁷ *Planning Programming and Budgeting and Execution* (PPBE).

Compromisso por parte dos Comandantes: os Comandantes devem estabelecer políticas que exijam análises de custos no processo de tomada de decisão. Por outro lado, devem também definir que tipo de informações pretendem. Quais são as necessidades de informação de custos no Exército dos EUA? Segundo Mort Anvari (*apud*, RM, 2015)²⁸, os Comandantes fazem perguntas como “*Qual é o custo da prontidão do Exército?*”, bem como todos os custos associados a esse grau de prontidão, como o custo com o recrutamento de pessoal, formação, abastecimentos, equipamentos, etc;

Análise de custos: este tipo de análise é uma metodologia estruturada que visa comparar os custos de determinada ação, de modo a identificar a melhor solução para alcançar um objetivo. Resumidamente, no Exército dos EUA:

- Identificam as responsabilidades e influência de cada Comandante, bem como as suas necessidades de informação, certificando-se que são realistas e acionáveis;
- Adequam a sua abordagem, tendo por base os diferentes níveis de Comandantes, bem como as diferentes necessidades de informação;
- Determinam que tipo de indicadores são necessários apresentar nos *dashbord* por forma a auxiliar a tomada de decisão;
- Verificam quais os sistemas que contêm essa informação e que processos podem ser elaborados por forma a fornecer essa informação aos Comandantes.

Disponibilidade de dados sobre custos: o GFEBBS permite ao Exército dos EUA, através da interligação dos seus módulos, fornecer informações sobre custos de forma precisa, confiável, disponível e em tempo oportuno a todos os utilizadores. Uma característica fundamental do GFEBBS é a sua hierarquia de centros de custo, responsável por capturar os dados sobre os custos das atividades realizadas e identifica os recursos consumidos. Para obter um benefício do sistema, os Comandantes devem garantir que os seus recursos humanos são devidamente formados. A *Financial Management School*²⁹, um dos estabelecimentos de ensino do Exército dos EUA, tem como missão formar e educar militares e civis para atender às necessidades do processo de ARFORGEN³⁰ e desenvolver conceitos complementares e doutrina em todo o espectro da Gestão Financeira, no apoio às

²⁸ *Member of the Army Senior Executive Service. Director of Programs and Strategy and the Lean Six Sigma Deployment Director at office of Assistant Secretary of the Army Financial Management and Comptroller.*

²⁹ Integrada na orgânica da *Soldier Support Institute*, na área da gestão de custos, ministra os cursos apresentados no Anexo D.

³⁰ *Army Force Generation* é a metodologia utilizada pelo Exército dos EUA para o desenvolvimento do grau de prontidão de forma progressiva e estruturada.

Forças Armadas dos Estados Unidos. Este estabelecimento tem também como missão desenvolver e implementar o GFEB, desde 2011 (Davis, 2011);

Planeamento e Avaliação do processo: agendar regularmente reuniões de planeamento, e procede a revisões formais ao sistema. Garantir um processo de gestão estruturado por forma a garantir aos seus Comandantes a apresentação de estudos e recomendações, com vista a efetuar as devidas correções.

CAPÍTULO 2: DESENHO DE INVESTIGAÇÃO

2.1. METODOLOGIA

A Ciência é um conjunto de conhecimentos racionais obtidos metodicamente, que tem subjacente a necessidade de possuir um **método** que, mediante regras lógicas e procedimentos técnicos, lhe permita procurar os fundamentos dos objetos que estuda (Freixo, 2014). A palavra método tem origem no termo grego *methodos*, que significa literalmente “*caminho para chegar a um fim*”. O método científico compreende o processo de aquisição de conhecimentos, recorrendo a procedimentos reconhecidos de colheita, classificação, análise e de interpretação de dados (Freixo, 2014, p. 15). Ao longo deste capítulo será apresentada a linha orientadora para obter a resposta à problemática em questão.

2.1.1. Natureza

Existem diversos tipos de investigação, assumindo estes, normalmente, a forma de investigação fundamental ou de investigação aplicada. “*A investigação fundamental tem por finalidade provar teorias, leis científicas ou princípios de base, de modo a promover a aquisição de novos conhecimentos científicos, sem se preocupar com a aplicação ou utilização prática imediata desses mesmos conhecimentos*” (IESM, 2014, p. 11). A **investigação aplicada** ou orientada “*visa uma tomada de decisões, uma melhoria da praxis, o controlo da implantação de políticas ou mesmo a avaliação das já existentes. Este tipo de investigação centra-se 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).

Como o próprio nome indica, esta investigação será aplicada, a um problema que surge numa realidade social diferente, caracterizada pela complexidade da Instituição Militar em geral, e da organização do Exército em específico.

2.1.2. Abordagem

Os métodos de abordagem são os que proporcionam as bases lógicas da investigação científica, referindo-se ao plano geral do trabalho, ao processo de raciocínio adotado, baseando-se em princípios lógicos. (Freixo, 2014). Ao longo desta investigação, foi seguida a **abordagem hipotético-dedutiva**, desenvolvida por Karl Popper. Segundo Popper (*apud*

Freixo, 2014), só a partir de uma teoria é possível formular as questões que pretendemos estudar, as quais, por sua vez, irão determinar o tipo de dados a observar. Deste modo, as observações a efetuar no decurso de uma investigação são condicionadas pela teoria formulada previamente (Freixo, 2014). Para Popper, “*o método científico inicia-se com um problema (P1), ao qual faz corresponder uma solução provisória através de uma teoria-tentativa, passando-se depois a criticar a solução, tendo em vista a eliminação do erro. Este processo, na procura permanente da contradição, autorregenera-se, dando lugar a novos problemas (P2)*” (apud Freixo, 2014, p.110).

2.1.3. Objetivos

Tendo por base os objetivos de investigação, é possível classificar as investigações em três grupos: exploratórias, descritivas e explicativas, sendo admitido um misto destes. No caso em questão, a investigação será **exploratória-descritiva**, tendo por objetivo estabelecer relações entre variáveis, bem como enumerar e descrever as características de uma determinada população (Freixo, 2014). Sendo assim, o **objetivo geral** desta investigação é **verificar em que medida o SIG-MDN tem capacidade e potencialidade para fornecer informação analítica relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército Português**.

“A formulação dos objetivos específicos deve corresponder à decomposição ou desconstrução dos objetivos gerais da investigação em aspetos mais restritos e elementares, traduzidos em atividades e tarefas que deverão ser observáveis e mensuráveis, de modo a permitir conhecer o grau de cumprimento dos objetivos gerais” (IESM, 2014, p. 47). Partindo do objetivo geral de investigação, surgem os seguintes **objetivos específicos**:

- Verificar se o SIG-MDN produz atualmente informação analítica para apoiar a tomada de decisão no Exército Português;
- Descrever as capacidades e potencialidades do SIG-MDN em disponibilizar informação analítica que auxilie a tomada de decisão no Exército Português;
- Verificar em que medida a informação analítica é considerada relevante para apoiar as decisões dos OCC do Exército Português;
- Determinar que tipo de informação analítica poderá ser relevante para apoiar as decisões de cada OCC;
- Verificar a possibilidade, viabilidade e consequências na implementação do sistema de Contabilidade Analítica.

2.1.4. Questões de Investigação

“As questões de investigação são as premissas sobre as quais se apoiam os resultados de investigação. São enunciados interrogativos, escritos no presente, e que incluem habitualmente uma ou duas variáveis assim como a população estudada. Decorrem diretamente dos objetivos, gerais e específicos, esclarecendo quais os aspetos a estudar” (Fortin, 2009, p. 101). Como **questão central** a esta investigação, e tendo por base o objetivo geral do trabalho, surge a seguinte interrogação: **Em que medida o SIG-MDN tem capacidade e potencialidade para fornecer informação analítica relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército Português?** Por outro lado, decorrente dos objetivos específicos, foram constituídas as seguintes **questões derivadas**:

- QD1-** Fornece atualmente o SIG-MDN informação analítica para apoiar a tomada de decisão no Exército Português?
- QD2-** Quais são as capacidades e potencialidades do SIG-MDN em disponibilizar informação analítica que auxilie a tomada de decisão no Exército Português?
- QD3-** Qual é a relevância da informação analítica no apoio à tomada de decisão dos OCC do Exército Português?
- QD4-** Qual é a informação analítica considerada relevante para apoiar a tomada de decisão de cada OCC?
- QD5-** Qual é a possibilidade, viabilidade e consequências na implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português?

2.1.5. Hipóteses de Investigação

A formulação das hipóteses é outro dos tópicos importantes no processo de investigação. A hipótese de investigação é a resposta temporária, provisória, que o investigador propõe perante uma interrogação formulada a partir de um problema de investigação (IESM, 2014). A hipótese de investigação é um enunciado formal de relações previstas entre duas ou mais variáveis. “As hipóteses provêm seja da observação de fenómenos na realidade, seja da teoria ou de trabalhos empíricos” (Fortin, 2009, p.102). Tendo por base a fundamentação anterior, esta investigação tem como hipóteses de investigação:

- HI1-** O SIG-MDN, através do módulo CO, tem a capacidade de fornecer informação analítica para o apoio à tomada de decisão.
- HI2-** A informação analítica é relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército Português na definição de prioridades, otimização de processos e melhoria do planeamento.

HI3- É possível, viável e com consequências positivas a implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português.

2.1.6. Procedimento

O estudo de caso é um dos métodos mais utilizados neste contexto. O conhecimento originado através de um **estudo de caso** pode resultar de uma “*perspetiva interpretativa, segundo a qual se procura compreender o objeto de estudo do ponto de vista dos participantes, ou de uma perspetiva pragmática, através da qual se procura transmitir uma ideia geral do objeto de estudo*” (Freixo, 2014, p. 111). É utilizado em domínios relacionados como a ciência política, economia, psicologia, sociologia e administração pública, entre outros. Pode assumir um carácter analítico, questionando uma determinada situação e confrontando-a com as teorias existentes, originando, desta forma, novas teorias e novos problemas para investigações futura (Ibidem).

Segundo o mesmo autor (2014), será conveniente, adotar-se uma estratégia concentrada em três fases. A **primeira fase** consistiria num estudo de literatura no sentido de concentrar a atenção nos tópicos-chave e sem ter como preocupação eleger uma questão de investigação específica. Na **segunda fase**, terá como objetivo examinar alguns estudos-chave sobre o tópico escolhido, no sentido de verificar se esses estudos apontam na sua conclusão, para algumas questões ou lacunas a investigar futuramente. Essas questões correspondem à **terceira fase**, servindo de base para as questões do investigador. Seguindo esta lógica, numa primeira fase desta investigação, são definidos como tópicos-chave: os SI, os ERP, o SIG-MDN, a Contabilidade Analítica e a Contabilidade de Gestão. Numa segunda fase, descreve-se o “Estado de Arte” da Contabilidade Analítica no Exército Português, os projetos e estudos realizados neste âmbito, que auxiliou a limitar a abordagem do estudo. Por forma a confrontar a problemática em questão, com teorias existentes, foi definido um “Quadro de Referência”, valioso auxiliar na elaboração dos guiões de entrevista e no lançamento das hipóteses de investigação.

2.2. MÉTODOS E MATERIAIS

2.2.1. Contexto de Observação

O meio ou contexto pretende situar o ambiente natural onde o estudo terá lugar. Neste caso será caracterizado o Exército Português, *“onde as características diferenciadoras, fruto principalmente da singularidade da sua missão, história, atribuições e competências, não podem ser confundidos com demais organizações”* (Gonçalves, 2015, p. 11).

Em termos gerais, podemos dizer que a Instituição Militar repousa em duas ordens de fatores: um fator material, sustentado e materializado, fundamentalmente, pela hierarquia (aos quais estão diretamente ligados a autoridade, a responsabilidade e o poder), pela disciplina (fundamental ao funcionamento e prontidão operacional) e pela organização ou estrutura (que permite a articulação e o funcionamento de todos os órgãos constituintes, através do estabelecimento de relações de comando e funcionais); um segundo fator, enformado pela ética (que estabelece as regras fundamentais de conduta) e deontologia militares (identifica e estuda as regras aplicando-as à profissão militar) e virtudes militares (expressão prática do reto procedimento) (Baptista, 2006).

Segundo Gonçalves (2015), as instituições militares são organizações burocráticas, que assentam na hierarquia e nas regras da disciplina, tendo por base a observância estrita das regras e regulamentos da organização, com vista à otimização, correção dos procedimentos e a uma melhor operacionalização e regulação das tarefas, minimizando ao máximo a probabilidade de erro. A sua organização e administração assentam em *“princípios burocráticos de funcionamento, com uma estrutura hierárquica vertical/piramidal bem definida, com patamares de decisão ao nível estratégico, tático e operacional”* (Ibidem, p. 6).

Weber (*Apud* Rocha, 2001) enuncia desta forma os seis princípios dos modernos sistemas burocráticos, dos quais se destacam:

1. O princípio das áreas de jurisdição, fixadas por leis e regulamentos administrativos;
2. Princípio dos níveis ou hierarquias em que existe uma supervisão dos níveis mais altos sobre os mais baixos;
3. A gestão moderna baseia-se em documentos escritos, os quais são conservados na sua forma original. Existe um *staff* de funcionários subalternos e escriturários;
4. Quando a repartição é desenvolvida pressupõe a existência de funcionários especialistas em diversas áreas.

Transportando-nos para o caso das FA e em particular para o Exército, a Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas³¹ e a Lei Orgânica do Exército³², definem que a principal missão do Exército é participar, de forma integrada, na defesa militar da República, nos termos da Constituição e da lei, sendo fundamentalmente vocacionado para a geração, preparação e sustentação de forças e meios da Componente Operacional do Sistema de Forças (COSF)³³. Para além dessa nobre tarefa, ainda tem como missão executar ações de cooperação técnico-militar, assegurar os compromissos internacionais do Estado no âmbito militar (missões humanitárias e de paz), garantir a salvaguarda da vida e dos interesses dos portugueses, participando em missões fora do território nacional e em missões de proteção civil, entre outras.³⁴

O Exército é comandado pelo Chefe de Estado-Maior do Exército (CEME) e, para o cumprimento da respetiva missão, compreende: EME, os OCAD, o CFT, os órgãos de conselho, Inspeção-Geral do Exército, os órgãos de base e por último os elementos da COSF. Para cada patamar de decisão existem níveis de responsabilidade diferenciados³⁵. No patamar de direção-geral, são levantadas a missão e visão organizacional e tomadas as decisões estratégicas; ao nível do patamar intermédio, são levantadas as atividades e tomadas as decisões táticas; ao nível das bases, são tomadas as decisões e executadas as necessárias ações de nível operacional. As Forças Armadas em geral e o Exército em particular, *“apresentam uma acentuada estrutura orgânica vertical, com os seus efetivos distribuídos funcionalmente, onde da base para o topo segue informação e do topo para a base a decisão”* (Gonçalves, 2015, p. 7).

O Exército é um Ramo dotado de autonomia administrativa, que se integra na administração direta do Estado, através do Ministério da Defesa Nacional³⁶. *“No âmbito da Administração Financeira do Exército, a estrutura orgânica assenta funcionalmente na Direção de Finanças (DFin)³⁷, ao nível de topo, e nas Secções Logísticas/ Subsecções Financeiras das U/E/O, ao nível da estrutura base do Exército”* (Ibidem, p. 13).

³¹ Aprovada pela Lei n.º1-A/2009 de 07 de julho, alterada pela Lei 6/2014 de 1 de setembro.

³² Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 231/2009, alterada pelo Decreto-Lei n.º 186/2014 de 29 de dezembro.

³³ Decreto-Lei n.º 186/2014, art.º2, n.º1.

³⁴ Decreto-Lei n.º 186/2014, art.º2, n.º2 a 4.

³⁵ Decreto-Lei n.º 186/2014, art.º6.

³⁶ Decreto-Lei n.º 186/2014, art.º1.

³⁷ A DFin é o OCAD que visa assegurar o planeamento, direção, coordenação, execução e controlo das áreas ou atividades específicas no âmbito da gestão dos recursos financeiros postos à disposição do Exército.

2.2.2. População Alvo e Amostra

Segundo Freixo (2015), deverá ter-se em consideração os seguintes tópicos, por forma a planear a seleção de uma população e amostra:

1. A população alvo é a constituída pelo grupo para qual o investigador deseja generalizar os resultados do seu estudo;
2. Delimitar a população acessível, uma vez que pode não ter acesso a toda a população alvo;
3. Especificar os critérios de seleção tendo em conta as características dos sujeitos.

O método de amostragem utilizado foi a **amostragem por seleção racional**, “*um método não probabilístico que se baseia na seleção pelo investigador de determinados sujeitos em função de características típicas*” (Freixo, 2015, p.212). Como pudemos verificar no subcapítulo anterior as decisões estratégicas no Exército são tomadas ao nível do patamar da “direção-geral”. Por outro lado, como referenciado no enquadramento, os sistemas de Contabilidade Analítica devem ser construídos em colaboração com os decisores da organização. Portanto, com base nos pressupostos anteriores, a população-alvo situa-se ao nível dos OCC. Será pertinente abordar as entidades com responsabilidades financeiras, onde se destacam os Comandantes/Diretores/Chefes e os respetivos conselheiros nessa mesma área. Da população alvo, considerou-se toda a população acessível.

A amostra é composta por 11 indivíduos, dividida em dois blocos emparelhados. Segundo Freixo (2015) cada bloco reagrupa um conjunto de sujeitos semelhantes relativamente às características selecionadas. O primeiro bloco é constituído pelos 5 Cmdt/Dir/Ch dos OCC do Exército.³⁸ O segundo agrupa 6 conselheiros na área financeira, desempenhando funções como, G8 do CFT³⁹, Chefe da RPCO⁴⁰, Chefe da RGFC⁴¹ e Chefe da Secção Logística e Chefe do Departamento de Recursos.

2.2.3. Principais Técnicas de Recolha de Dados

Antes de começar a recolha de dados, o investigador deve perguntar-se se a informação que quer recolher com a ajuda de um instrumento de medida em particular é exatamente a que tem necessidade para responder aos objetivos da sua investigação. Quando existem poucos conhecimentos sobre o fenómeno, como no estudo exploratório-descritivo,

³⁸ Cmdt/Dir/Ch dos seguintes OCC: CLog, CPess, CFT, DFin e AM.

³⁹ Chefe da repartição de Finanças.

⁴⁰ Repartição de Planeamento e Controlo Orçamental.

⁴¹ Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade.

o investigador visa acumular a maior quantidade de informações possíveis, a fim de abarcar os diversos aspetos do fenómeno (Fortin, 2009). Tendo por base as considerações anteriores, foram utilizadas como técnicas de recolha de dados, a **entrevista exploratória, pesquisa bibliográfica, análise documental e entrevistas semi-diretivas**.

As entrevistas exploratórias⁴² devem “*ajudar a constituir a problemática da investigação e por outro lado auxiliar o investigador a economizar perdas inúteis de energia e de tempo, retificando o âmbito da investigação*” (Quivy & Campenhoudt, 2013, p. 67). Como tal, foram feitas três entrevistas exploratórias⁴³, que envolveram os principais responsáveis pelos projetos de implementação e desenvolvimento da Contabilidade Analítica no Exército, sendo possível verificar o “*end state*” do tema investigado e delimitar a abordagem da investigação tendo por base as principais conclusões dos projetos anteriores.

Posteriormente, destacam-se como principais referências bibliográficas durante a investigação, o manual de Metodologia de Investigação do Professor Manuel Freixo (2014) e o *Field Manual 1-06 Financial Management Operations* do Exército dos EUA (2014). Por outro lado, foi também imprescindível a análise de documentos relacionados com o projeto SIG-MDN em geral e documentos relacionados com os projetos de implementação da Contabilidade Analítica no Exército Português em particular.

Numa fase mais avançada da investigação, foram realizadas entrevistas semi-diretivas⁴⁴. Este método é frequentemente utilizado nos estudos exploratórios-descritivos (Fortin, 2009) e a mais utilizada em investigação social. É semi-diretiva no sentido em que não é nem inteiramente aberta, nem encaminhada por um grande número de perguntas precisas. Geralmente, “*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). Esta técnica mostrou ser a mais eficaz tendo em conta o tamanho da amostra, bem como os seus conhecimentos técnicos sobre a problemática em questão.

⁴² Ver Apêndice B.

⁴³ Foram entrevistados: Cano (Tenente-Coronel ADMIL), Brito (Capitão ADMIL) e Fontes (Capitão ADMIL).

⁴⁴ Ver Apêndices C e D.

2.2.4. Tratamento de Dados

Procurando ir ao encontro dos objetivos desta investigação e tendo por base as orientações metodológicas, foi seguido o processo de tratamento de dados apresentado por Guerra (2006), composto por 5 etapas.

Na primeira etapa, o investigador terá de **transcrever as entrevistas realizadas**, procurando que essa transcrição seja integral e fiel ao que foi transmitido pelo entrevistado. De seguida, a **leitura das entrevistas sublinhando aspetos em destaque**. A terceira etapa deste processo consiste na **construção das sinopses das entrevistas** em formato de grelha. Quando o investigador inicia a análise da informação, começa aqui a quarta etapa deste processo, denominada **análise descritiva** que comporta as “análises tipológicas por semelhança”, as “análises categoriais” e as “análises de temática aprofundada”. Por fim, o investigador está em condições de relacionar processos e interrogar-se sobre a génese daqueles fenómenos à luz das perguntas que formulou face ao seu objeto de estudo.⁴⁵



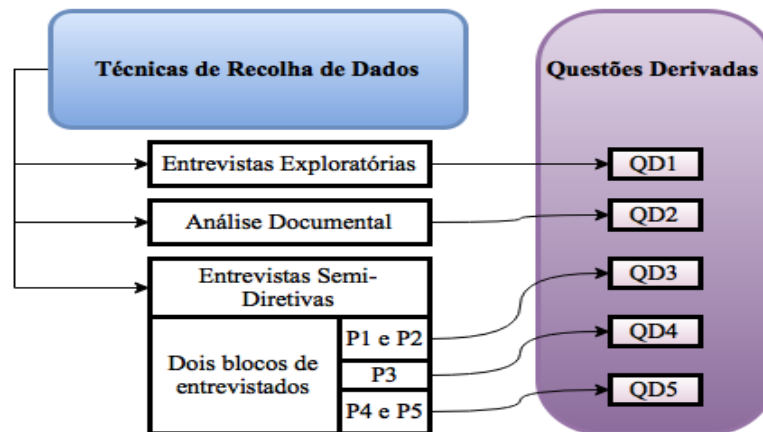
Esquema 3: Processo de tratamento de Dados

Fonte: Guerra (2006, p. 86)

⁴⁵ Ver esquema resumo do Desenho de Investigação no Apêndice E.

CAPITULO III: RESULTADOS

Os resultados apresentados ao longo deste capítulo têm por base a utilização das técnicas de recolha de dados referidas anteriormente, obedecendo à lógica apresentada no seguinte esquema.



Esquema 4: Relação entre técnicas de recolha de dados e a problemática da investigação

Fonte: Elaboração Própria.

3.1. INQUÉRITO POR ENTREVISTA AOS PARTICIPANTES NOS PROJETOS SIG-MDN NO ÂMBITO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Durante a entrevista exploratória aos principais intervenientes nos projetos SIG-MDN no âmbito da Contabilidade Analítica no Exército, foi apresentada a seguinte questão: *“Que tipo de informação produz atualmente o módulo CO do SIG-MDN?”* Através das respostas dos entrevistados, foi possível obter o ponto de situação do módulo CO, em termos de produção de informação.

Segundo Cano, neste momento é possível extrair do sistema alguns dados ao nível da contabilidade de custos, nomeadamente através da estrutura macro de Centros de Custo já implementada, bem como, com alguma adaptação, extrair indicadores ao nível das ordens internas. (custos de um determinado bem ou serviço). Por exemplo, *“é possível consultar os custos associados a cada missão e respetivas fases, através de relatórios baseados na estrutura dos centros de custo criados para o efeito (execução orçamental por centros de custos). Não sendo esta a filosofia final do módulo CO, é uma das possibilidades que*

atualmente existe no âmbito da contabilidade de custos já implementada no Exército”⁴⁶. Segundo Fontes, o módulo CO atualmente permite saber o custo por estrutura organizativa e criar dados estatísticos que podem ser utilizados por qualquer Unidade. No entanto, “*existem limitações a este nível, mas que poderão ser mitigadas através do uso de ordens internas estatísticas, que permitem aglutinar diversas despesas, de várias divisões, independentemente das chaves orçamentais e dos centros de custo que são utilizados pelas suas estruturas*”. Neste momento o que se consegue retirar do sistema é o somatório de custos, divididos pela estrutura que quisermos. Por exemplo, “*foram usadas recentemente no exercício TRIDENT JUNCTURE*⁴⁷ *ordens internas estáticas, devido à necessidade de obter informações específicas*”. Atualmente, o que está implementado ao nível da Contabilidade Analítica no Exército resume-se a estruturas coletoras de custos, ou seja, “*o módulo CO não está a retirar partido de todas as potencialidades que possui*”. Pode, eventualmente, ser retirada alguma informação com base nos projetos anteriormente desenvolvidos, “*mas não é muito relevante*”⁴⁸. Resumindo, Brito diz ser possível a partir do sistema:

- *Assegurar o apuramento e a evolução dos custos globais do Exército, possibilitando uma análise dos custos através da estrutura organizativa do Exército, materializada em SIG em Centros de Custo;*
- *Garantir o apuramento e a evolução dos custos por classe de custo do POCP. (Exemplo: ver qual a evolução dos custos da eletricidade num determinado Regimento e comparar com outro semelhante);*
- *Obter informação sobre os custos e a evolução dos mesmos nas atividades principais do Exército, através da aplicação do Princípio de Custeio Total, em que todos os custos da organização devem ser refletidos nas suas atividades principais.*
- *Recolher informação de apoio à tomada de decisão sobre custos incorridos nas diversas atividades transversais às U/E/O do Exército, nomeadamente, Plano de*

⁴⁶ Cfr. observação direta com Tenente-Coronel ADMIL Cano no dia 4 de maio de 2016 pelas 17:30 m.

⁴⁷ Através duma iniciativa da secção de contabilidade da DFin, foi utilizada uma das funcionalidades do módulo CO, onde foram constituídas para cada uma das entidades participantes, uma ordem interna estatística por forma a uniformizar procedimentos relativamente à vertente financeira que permitiram efetuar um controlo efetivo dos custos e proveitos do Exercício. (DFin, 2015a).

⁴⁸ Cfr. observação direta com Capitão ADMIL Fontes no dia 28 de abril de 2016 pelas 15:30 m.

*Missões ao Estrangeiro (PME), Forças Nacionais Destacadas (FND), Exercícios e Comemorações*⁴⁹.

3.2. ANÁLISE DOCUMENTAL

O módulo CO do SIG-MDN constituiu-se como o módulo responsável pela Contabilidade Analítica deste sistema, sendo a partir dele que o Exército retirará toda a informação respeitante à analítica, através da integração dos demais módulos do ERP (MDN, 2010). Este módulo tem a capacidade de receber um conjunto de dados, através da integração dos diferentes módulos, permitindo a análise de custos da organização, sendo que quanto maior for o grau de implementação dos restantes módulos, maior é a desagregação e o rastreio dos custos. Não obstante, é sempre através do módulo FI (Contabilidade Geral) que é feita a ligação ao CO, através da informação que lhe chega dos outros módulos.⁵⁰ Deste modo, para descrever as capacidades do SIG-MDN proporcionar informação analítica para apoio à tomada de decisão, é extremamente importante verificar quais são as possíveis interligações deste módulo.⁵¹

3.2.1. Contabilidade Orçamental

O ciclo de planeamento inicia-se com a definição de objetivos. O Estado-Maior ou órgão equivalente, através da divisão competente, revê os objetivos estratégicos de forma a refinar os objetivos para o ano seguinte, definindo valores de despesa indicativos por objetivo/ano. O Conceito Estratégico de Defesa Nacional, o Conceito Estratégico Militar, a Divisão de Planeamento de Forças e a Lei da Programação Militar fornecem as orientações estratégicas para o planeamento a médio e a longo prazo da Defesa. Com base nesta informação, cada Ramo, ao nível do Estado-Maior, define os objetivos estratégicos e sectoriais para o cumprimento das orientações superiormente definidas. Estes Objetivos serão registados no sistema através do SEM-BW⁵² pela DFin, tendo em atenção as reais necessidades enquadradas nos *plafonds* previstos. O planeamento de atividades⁵³ continua com a criação dos dados-mestre das Atividades, Ações e Elementos de Ação. Ainda nessa metodologia *Top-Down*, os OCAD definem as Atividades que concorrem para a execução dos Objetivos definidos pelo Exército e atribuem *Plafonds* de planeamento para as U/E/O

⁴⁹ Cfr. observação direta com Capitão ADMIL Brito no dia 2 de maio de 2016 pelas 14:00 m.

⁵⁰ Ver Anexo B.

⁵¹ Ver Apêndice F.

⁵² *Strategic Enterprise Management / Business Information Warehouse*, nome dado em Inglês pelo fornecedor.

⁵³ Ver Anexo F.

na sua dependência. Por sua vez, as U/E/O, numa primeira fase, planeiam e inscrevem em SIG-MDN as Ações de acordo com as suas missões, com vista à prossecução das Atividades definidas pelo seu OCAD. Numa segunda fase, planeiam e registam os Elementos de ação com a inscrição de previsões identificando a respetiva classificação orçamental. Após a definição do plano de atividades é construído o orçamento descentralizado ao nível das unidades e direções de serviço, com base nas diretivas internas de planeamento orçamental⁵⁴ (MDN, 2015a). Por fim, é feita a retração de tudo o que foi criado em SEM-BW para o módulo de Contabilidade Orçamental (EAPS).

3.2.2. Administração de Materiais

A Logística é responsável pelo desencadear do processo aquisitivo, através da identificação da necessidade e da forma de aquisição. Este processo inicia-se através da identificação de uma necessidade e finaliza com o lançamento da respetiva fatura logística no módulo de Administração de Materiais (MM).⁵⁵ A **Requisição de Compra** terá como finalidade a aquisição de bens e serviços, podendo ser: para consumo, para *stock*, ou para imobilizado⁵⁶ (MDN, 2009, p. 9). Nos casos em que não é possível o fornecimento por parte dos Organismos Abastecedores (que detenham tais bens em *stock*), a recorrência às aquisições externas está sujeita a uma autorização prévia por parte da entidade competente para a autorizar o procedimento indicado no **Número de Processo de Despesa (NPD)**. O NPD é uma das referências no processo da despesa. Como anteriormente referido, um dos elementos essenciais para a realização da despesa é a escolha de um elemento de ação, precisamente nesta etapa do processo. A inserção do **elemento de ação** na realização do NPD é responsável pela integração dos módulos EAPS e MM do SIG-MDN. Por outro lado, um dos campos a preencher no NPD é o **centro de custo**, que, por sua vez, poderá fazer a ligação entre o módulo MM e o Módulo CO, caso posteriormente seja feito um lançamento às classes 6 ou 7.⁵⁷

3.2.3. Gestão de Recursos Humanos e Vencimentos

O módulo de recursos humanos, com previsão de entrada em “produtivo” em 2017, vai assegurar a “*gestão administrativa e o planeamento de recursos humanos, a gestão de*”

⁵⁴ Ver Anexo E.

⁵⁵ Ver Anexo F.

⁵⁶ Quando são adquiridos bens de imobilizado, é feita a interligação ao módulo AA – Gestão de Imobilizado, aquando da criação do dado mestre, que posteriormente será introduzido no módulo MM.

⁵⁷ Classe 6: Custos e Perdas; Classe 7: Proveitos e Ganhos.

processos para obtenção de pessoal, a administração de pessoal e justiça, a gestão de carreiras e formação além de permitir efetuar o processamento de salários de forma comum em todos os organismos da Defesa Nacional” (MDN, 2015, p. 2). Este módulo irá permitir a integração à área financeira, utilizando os dados já calculados no processamento de vencimentos.

Sob o ponto de vista patrimonial, esta integração irá possibilitar um lançamento contabilístico automático, fazendo **imputação às contas de custo distribuídas por centros de custo**. O processo de integração financeira do processamento de vencimentos é iniciado com um programa que procede à criação de dados que contêm a chave orçamental necessária para a integração dos dados de vencimentos na área financeira do SIG-MDN. Essa chave é composta pelos seguintes dados: Centro Financeiro, Fundo, Área Funcional, Item Financeiro e **Centro de Custo**. “Distribuídos os custos processados no centro de custo geral⁵⁸ para o centro de custo de cada unidade, será ainda possível definir uma percentagem⁵⁹ por um determinado período de validade” (Ibidem, p. 31), de forma a imputar determinados custos com pessoal, a diferentes centros de custo da mesma unidade.

3.2.4. Contabilidade Analítica

Depois de apresentar, resumidamente, as diversas possibilidades de alimentar o módulo CO, serão salientadas as componentes deste módulo que permitiriam implementar um sistema de Contabilidade Analítica na sua plenitude, tendo por base o Manual de Utilizador CO- Contabilidade Analítica.

3.2.4.1. Centros de Custo

A Contabilidade de Centros de Custo é utilizada como forma de controlar os movimentos realizados dentro de cada organização. Permite também analisar os custos e os proveitos indiretos de acordo com o local onde ocorreram. A integração com a área financeira é realizada aquando da realização de uma transação financeira relevante para a contabilidade de custos e/ou proveitos⁶⁰ onde será atribuída a conta de custos e/ou proveitos (que estão criados a nível de CO como classes de custo⁶¹), juntamente com um ou mais objetos de custo, como é exemplo o centro de custo.

⁵⁸ Os valores serão distribuídos na Contabilidade Analítica posteriormente. Ver Anexo G.

⁵⁹ O total tem que ser 100%.

⁶⁰ Através do módulo FI.

⁶¹ **Classes de custo primárias** - todas as contas de resultados criadas no plano de contas, com a categoria de classe de custo 1 (classe de custo primário/receitas com redução de custos). **Classes de custo secundárias**, utilizadas como objetivo realizar análises internas a nível dos processos de CO.

3.2.4.2. Ordens Internas

As ordens internas⁶² são utilizadas para coletar, monitorizar e distribuir custos diretos ou indiretos com operações /missões ou elementos específicos. São coletores de custos com uma natureza mais dinâmica do que os centros de custo. Distinguem-se dois tipos de ordens: as **ordens internas reais**, utilizadas como coletores financeiros, 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 proveitos) de uma forma diferente, não se perdendo a informação ao nível do centro de custo.

3.2.4.3. Índices estatísticos

Os índices estatísticos⁶³ são chaves de repartição que permitem realizar a alocação interna de custos/proveitos, que foram registados centralmente num objeto de custo (centro de custo, ordens internas) para outros objetos de custo. A criação de um destes índices implica, obrigatoriamente, a definição, para além da descrição do índice estatístico, de uma unidade de medida e da definição da forma de manutenção do mesmo na determinação de valores do índice. A determinação dos valores do índice pode ser fixa ou por valor total. Se for de valor fixo significa que a partir do mês de entrada são iguais para todos os meses seguintes do exercício atual. Se o valor for total significa que mensalmente deve ser registado o valor do índice sem que o mesmo seja transportado para os meses seguintes.

3.3. INQUÉRITO POR ENTREVISTA AOS CMDT/DIR/CH

Tabela 1: Sinopse das Respostas dos Cmt/Dir/Ch à 1ª Questão da Entrevista

<i>“Considera ser pertinente tomar decisões com base em previsões de custos, por forma a definir prioridades e melhorar o seu planeamento?”</i>	
TGen Faria Menezes	<i>Uma boa tomada de decisão deve assentar numa estimativa de custos tão rigorosa quanto possível. (...) uma adequada análise de custos permite (...) melhorar o processo de planeamento da organização e apoiar o processo de tomada de decisão.</i>
TGen Campos Serafino	<i>Obviamente que sim. Agora depende também do nível e do contexto em que nós nos situamos, mas efetivamente qualquer decisão deve ter por base uma estimativa de custos. (...) teríamos a capacidade de verificar todas as componentes de custos (...) comparativamente com outra modalidade, o que me permite quantificar os objetivos. (...) mas por si só não é suficiente, porque existem decisões e tarefas que devemos assumir, onde temos que suportar um custo, reconhecendo que não é a forma mais eficiente de aplicar os nossos recursos.</i>

⁶² Exemplos de Ordens internas: Missões Operacionais, Ações de Formação, Exercícios, Comemorações e Exposições.

⁶³ Exemplos de índices estatísticos: (exemplo: Km, Horas, m², etc.).

TGen Antunes Calçada	<i>Sim. As decisões de nível estratégico não podem basear-se só apenas no cálculo dos custos, sejam eles, como é evidente, os mais completos possíveis. É mau decidir sem se ter associado o cálculo dos custos, mas também é mau decidir só com base nos custos. Isso inibe a liberdade de ação do decisor (...), mas também não nos podemos esquecer que uma decisão está associada sempre a um gasto.</i>
MGen Vieira Borges	<i>Sim. Não havendo este tipo de contabilidade, o que se faz tradicionalmente é verificar o histórico de dados. Esta é a única maneira de fundamentar o nosso planeamento. Neste momento, não consigo ter uma previsão fidedigna dos custos com cada atividade.</i>
MGen Oliveira Gomes	<i>A Contabilidade Analítica é uma ferramenta que é essencial a qualquer organização. Com orçamentos cada vez mais escassos, é essencial utilizar a Contabilidade Analítica para melhorar a qualidade das decisões tomadas pelos diferentes níveis hierárquicos do Exército. É essencial incorporar os indicadores obtidos através da Contabilidade Analítica ou de gestão, no planeamento de atividades, para que o decisor tome as suas decisões de uma forma mais informada e esclarecida.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Cmdt/Dir/Ch.

Tabela 2: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 2ª Questão da Entrevista

“Considera ser pertinente tomar decisões com base em análises de custos, por forma a otimizar processos?”	
TGen Faria Menezes	<i>Tendo em consideração que os recursos são sempre escassos, a análise de custos e a definição cuidada de prioridades deve ser sempre efetuada no sentido de apoiar uma boa tomada de decisão. Obviamente que a análise de custos não será o único critério a considerar (...) no entanto, em algumas matérias poderá ser um dos mais relevantes.</i>
TGen Campos Serafino	<i>Sim. Ao nível da execução, se conseguir ter reportes, mensais ou trimestrais, consigo saber se me estou a aproximar do planeado ou não. Esta é uma das funções da direção, aplicar correções para se conseguir atingir esse objetivo.</i>
TGen Antunes Calçada	<i>É evidente que isso é uma medida importante para se tomar a decisão, mas não basta (...) devemos ter (...) a análise dos custos completos, mesmo aqueles que são custos imateriais, aos quais chamo custos sociais, custos não mensuráveis em dinheiro, mas que têm um peso significativo na moral e bem-estar dos homens. É muito importante fazer essa análise de todos os custos, como é evidente, porque isso é que otimiza um processo.</i>
MGen Vieira Borges	<i>Isso para mim, é evidente que é importantíssimo. (...) era ótimo ter uma ferramenta que me permitisse fazer esta análise (...) comparar esses custos, e saber quais foram os responsáveis por este aumento, infelizmente não tenho.</i>
MGen Oliveira Gomes	<i>Claro que sim. Uma ação ou uma missão que o Exército tem que cumprir pode ser constituída por várias atividades ligadas entre si, com precedência, umas sobre as outras, constituindo um. Só sabendo quanto custa cada uma das partes deste processo, é que se pode otimizá-lo processo. É essencial ter esses custos, fazer a sua análise, escolher alternativas, para que o objetivo seja atingido com o menor custo possível. É essencial inserir, utilizar e difundir essa ferramenta no Exército.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Cmdt/Dir/Ch.

Tabela 3: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 3ª Questão da Entrevista

“Ao nível do seu OCC, que tipo de informação consideraria pertinente para apoiar as suas decisões?”	
TGen Faria Menezes	<i>No que concerne ao CFT em particular, uma boa decisão deverá assentar numa informação detalhada dos custos envolvidos, nomeadamente os relativos às despesas com pessoal, com bens e serviços e com investimento. No aprontamento de forças é onde noto que necessitava claramente desses dados. Eu, como General Comandante das Forças Terrestres, quando dou a opção de resposta militar ao General Chefe, deveria ter ferramentas que me permitissem rapidamente quantificar essas opções.</i>
TGen Campos Serafino	<i>Ao nosso nível, o meu foco vai para o preço dos géneros e da alimentação e o caso específico da manutenção (...) Isso para mim é determinante. Seria a minha hora voo, neste contexto.</i>
TGen Antunes Calçada	<i>Quando nós fazemos o cálculo de uma ação de divulgação com vista ao recrutamento, o que é que nós associamos como custos? Colocamos os custos com o deslocamento, os gastos com o combustível, os gastos com materiais para fazer os flyers, os gastos com a alimentação dos militares destacados, tudo isso podemos calcular. Não podemos calcular outras coisas (...) como por exemplo o cálculo da hora/trabalho, displicente na minha perspetiva. Espero que no futuro possamos, como tu próprio preconizas.</i>
MGen Vieira Borges	<i>Qual é o grande objetivo da AM? Formar os alunos. Eu tenho outro tipo de missões secundárias, mas o fundamental é o custo do aluno, todo o tipo de custos associado ao aluno (...) custo por ano, o custo por curso (...) Isso para mim é fundamental.</i>
MGen Oliveira Gomes	<i>Sou o gestor de uma quantidade de pessoas e de recursos que tenho que otimizar. Portanto, tenho que ter a Contabilidade Analítica na minha casa, porque tenho objetivos a atingir, processos a desenvolver, atividades a realizar. Mas para além disso, (...) como diretor de finanças do Exército, sou o defensor-mor da implementação da Contabilidade Analítica, de uma forma transversal a todo o Exército. É aí que está o grande volume de recursos e o grande volume de custos.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Cmdt/Dir/Ch.

Tabela 4: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 4ª Questão da Entrevista

“Fruto do decorrer desta investigação e das ilações retiradas em projetos anteriores, para que fosse desenvolvido um sistema de gestão de custos, na sua plenitude, o Exército, porventura, teria que organizar um núcleo/departamento específico nesta área; suportar os custos com a formação a todos os Chefes das Subsecções Financeiras, Adjuntos dos Chefes das Subsecções e Assistentes Administrativos de todas as U/E/O. Qual a sua opinião em relação ao custo-benefício desta hipótese?”	
TGen Faria Menezes	<i>A formação de todo o pessoal técnico parece ser a melhor solução, contudo o volume de recursos humanos, materiais e financeiros envolvidos poderá obrigar a ajustamentos, começando por exemplo por introduzir a Contabilidade Analítica nas Unidades que mais dela necessitam, como é por exemplo o caso dos estabelecimentos militares de ensino e do Comando da Logística, onde são geridas as verbas de alimentação, combustíveis, manutenção, infraestruturas e de investimento relativas à Lei de Programação Militar. Saliento que só haverá verdadeiros benefícios se as pessoas forem devidamente formadas.</i>
TGen Campos Serafino	<i>Vale sempre a pena fazer esse investimento. Seria importante a formação técnica, ao nível do seu quadro do serviço de administração militar, mas também admito que, em alturas sobretudo de contenção de recursos, faz cada vez mais sentido a centralização. Penso que compensa sempre informação e conhecimento, e desenvolver esta capacidade sim. Até que ponto ela deve estar desmembrada na estrutura</i>

	<i>que temos no Exército, e até que ponto esses inputs chegam e são tratados de forma conveniente? Porque ela pode ser feita a todos os níveis, mas não vejo que seja pertinente a todos os níveis.</i>
TGen Antunes Calçada	<i>O custo benefício está do lado do benefício de certeza absoluta, pode é não ser logo no primeiro ano ou no segundo, mas a médio/longo prazo sim. Tudo o que venha inovar e ajudar, por si só, é bom, nem que no início haja turbulência (...) a que devemos resistir. Na minha opinião devemos correr esses riscos.</i>
MGen Vieira Borges	<i>Concordo com essa hipótese, a única dúvida é se esse departamento estaria só ao nível da DFin. Mas a relação custo-eficácia era ótima, de certeza absoluta. Para implementar o sistema de gestão de custos teremos de formar e mentalizar as pessoas, desde o soldado ao general. É preciso mudar mentalidades.</i>
MGen Oliveira Gomes	<i>A questão é o sistema. Uma das coisas que falta é o SIG apresentar os custos com o pessoal através do módulo dos recursos humanos. Enquanto isso não acontecer, a Contabilidade Analítica irá ser muito “coxa”. Depois sim, a outra vertente, é necessária essa formação ao nível dos assistentes técnicos nas secções logísticas, mas julgo que não será uma grande dificuldade. E em relação ao departamento específico, vai ter que ser levantada uma task-force. Tem que haver um grupo de pessoas responsável pelo desenvolvimento e implementação, bem como servir de backoffice na resposta a questões que poderão vir a surgir por parte dos operadores. É necessário alguém a responder a essas questões e a proporcionar a impulsão desta mudança.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Cmdt/Dir/Ch.

Tabela 5: Sinopse das Respostas dos Cmdt/Dir/Ch à 5ª Questão da Entrevista
“Qual poderá ser o impacto da existência de um sistema de gestão de custos, que nos proporcione informação sobre os custos do Exército, tendo em conta as especificidades da instituição militar?”

	<i>A implementação da Contabilidade Analítica não resolverá todos os problemas com que hoje nos debatemos, mas certamente pode ajudar a mitigar alguns introduzindo melhorias ao nível do planeamento, organização, direção e controlo (...). Espera-se também que numa primeira fase possa implicar um aumento de custos, contudo à medida que forem sendo consolidados os processos é natural que se consigam reduções de custos e obter mais-valias significativas resultantes de uma melhor aplicação dos recursos financeiros que são disponibilizados pelos cidadãos ao Exército.</i>
TGen Faria Menezes	<i>Logo à partida, vai nos ajudar a gerir e a reduzir custos, tornar-nos mais eficientes e a gerir melhor os nossos recursos. Mas se eu lhe perguntar se acredita, se quando se começou a falar da introdução se foi uma opção aceite por toda a gente, acredita que houve 1001 resistências?</i>
TGen Campos Serafino	<i>Se nós tivermos isto em causa, por exemplo, podemos começar a decidir de outra forma, portanto será sempre um impacto positivo (...) é muito importante que se saiba que cada decisão tomada tem um impacto financeiro. Não é só no desgaste do material, tem um custo financeiro e pessoal para o Exército.</i>
MGen Vieira Borges	<i>O impacto seria a maior transparência, certamente melhor relação custo-eficácia, ter pessoas mais seguras daquilo que estão a fazer, e um melhor apoio à tomada de decisão. Quando a sociedade atual põe em causa a justificação das FA (...) as coisas têm que estar justificadas de outra maneira, e no nosso caso até é fácil, é preciso é que haja este tipo de ferramentas.</i>
MGen Oliveira Gomes	<i>Quando se implementa a Contabilidade Analítica, e vem à tona os custos reais de muitas atividades que fazemos, a primeira ilação a tirar e a primeira consequência disso é haver muita gente no Exército que não se preocupa com quanto custa uma atividade. Isto é uma limitação para o decisor. A Contabilidade Analítica não traz só vantagens para o decisor, tem algumas desvantagens. Mas, resumindo, o bem supremo da Contabilidade Analítica é permitir a gestão otimizada dos recursos.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Cmdt/Dir/Ch.

3.4. INQUÉRITO POR ENTREVISTA AOS CONSELHEIROS NA ÁREA FINANCEIRA

Tabela 6: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 1ª Questão da Entrevista

<i>“Considera ser pertinente apoiar as decisões do seu Comandante com base em previsões de custos, por forma a definir prioridades e melhorar o seu planeamento?”</i>	
TCor Garcia	<i>Sim. Considero que nem deve nem pode ser de outra maneira. Na gestão das organizações em particular, e tendo em consideração que os recursos são sempre escassos implicando uma hierarquização de prioridades, mais importante se torna que o processo de planeamento e as decisões assentem em previsões ou cenários de evolução de custos. Sendo a Contabilidade Analítica um sistema de informação, importa que esta mesma informação seja útil para que os gestores possam tomar decisões informadas, reduzindo a probabilidade de erro.</i>
Maj Gomes	<i>Em termos do gabinete de apoio a este OCAD é importante formular ideias tendo por base esses custos, mas não é só essa parte que importa salientar. É fundamental para quem tem competências para realizar a despesa, e está muito preocupado com a execução do seu orçamento. É fundamental ter uma ideia de quanto se está a gastar por centro de custo, para posteriormente ser feito também a ligação ao plano de atividades.</i>
TCor Santos	<i>Sim considero, é bastante importante (...) concordo plenamente que deva existir ferramentas que permitam apoiar a decisão ao mais alto nível. Não só o Comandante do Pessoal, como o Comandante do Exército, o nosso General Chefe. E, naturalmente, entendo que os cenários ou as previsões de custos devem servir de apoio à decisão, aliás acho que é uma lacuna atualmente. Mas temos que ter cuidado, temos que definir bem o que pretendemos (...) mas é uma excelente ferramenta, com as devidas cautelas.</i>
TCor Torrado	<i>Sim, é fundamental que seja assim. O Diretor de Finanças deverá ter todos os indicadores que possam influenciar as tomadas de decisão do CEME. Daí a importância de termos uma contabilidade de custos implementada, para que efetivamente se consigam obter esses indicadores. Se não tivermos esses indicadores, a tomada de decisão é baseada em dados pouco sustentados, ou diria até sem sustentação.</i>
Maj Chaleta	<i>Sim. Podendo valorizar todas as atividades que a AM realiza, ajudaria bastante no apoio à tomada de decisão do nosso Comandante. Para o Comandante é de extrema importância definir prioridades com base nos custos das atividades.</i>
Cor Baptista	<i>A resposta, obrigatoriamente é sim. Para tomarmos qualquer tipo de decisão, temos que antever as consequências dessa decisão (...) portanto precisamos de ter dados. Para não decidirmos apenas com base em cenários (...) e dentro daquilo que são as tarefas e as atividades que são desenvolvidas dentro do quadro de uma missão de uma Unidade, se possa de forma consciente, sabendo que não tenho disponibilidade financeira para suprir todas aquelas que são as minhas necessidades, observar analiticamente aquilo que foi o exercício de anos anteriores. E em face dessa análise podermos concluir quais são os custos das diferentes atividades, das diferentes tarefas, que cabem a uma Unidade cumprir. E não havendo suporte financeiro para fazer tudo, decidir o que não se vai fazer.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Conselheiros na área financeira.

Tabela 7: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 2ª Questão da Entrevista

“Considera ser pertinente apoiar as decisões do seu Comandante com base em análises de custos, por forma a otimizar processos?”	
TCor Garcia	<i>Sim. Sabendo que todas as atividades têm um custo associado (mesmo que à priori pareçam ter um custo meramente residual), as decisões devem assentar sempre que possível na análise dos custos envolvidos e tanto mais detalhada quanto maior o impacto previsto para a organização.</i>
Maj Gomes	<i>Aqui, ao nível de apoio à decisão, temos que tentar fornecer elementos que vão ao encontro de possíveis melhorias de processos internos e gestão atempada dos recursos.</i>
TCor Santos	<i>Sim, é importantíssimo. Nós analisamos a nossa execução, apuramos os desvios em relação ao planeamento e fazemos as correções. Esse trabalho já é feito ao nível do Comando do Pessoal, com base em mapas extraídos do SIG, ou mesmo através de mapas da Repartição de Abonos. No entanto, se conseguirmos juntar isto tudo numa ferramenta que permita otimizar processos, de facto é pertinente para apoiar as decisões.</i>
TCor Torrado	<i>Sim (...) o nosso Diretor de Finanças é efetivamente o assessor na área dos recursos financeiros do General-Chefe. E como assessor que é, deve ter informação de qualidade (...) por forma a aconselhar corretamente o nosso General-Chefe. Uma das ferramentas é sem dúvida a área dos custos. Faz sentido que qualquer decisão que o General-Chefe tenha que tomar, seja baseada nos custos que essa decisão vai ter para o Exército.</i>
Maj Chaleta	<i>Sim.</i>
Cor Baptista	<i>(...) ao olharmos analiticamente para o quanto custam as coisas, podemos melhor decidir o que é que vamos privilegiar, e repensar algumas soluções. Portanto (...) a informação analítica sobre custos, já devia de haver há muito tempo.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Conselheiros na área financeira.

Tabela 8: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 3ª Questão da Entrevista

“Ao nível do seu OCC, que tipo de informação consideraria pertinente para apoiar as decisões do seu Cmdt/Dir/Ch?”	
TCor Garcia	<i>É necessário ter uma noção exata dos custos envolvidos de modo a poder corrigir eventuais discrepâncias face ao planeamento efetuado. Também no âmbito da própria gestão feita pelas Brigadas, Zonas Militares e Regimentos é importante que se possa ter informação e análise de custos, por exemplo no que concerne às atividades inorgânicas relacionadas com os bares e as explorações agropecuárias, entre outras, face aos recursos humanos, materiais e financeiros aplicados/disponibilizados. Uma boa decisão deverá sempre assentar numa informação detalhada dos custos envolvidos.</i>
Maj Gomes	<i>Nós, Comando da Logística, temos mais dificuldades nesse aspeto. No entanto, ao nível do CFT, há neste momento, determinadas missões desempenhadas pelos militares onde existe efetivamente uma prestação de serviços à comunidade civil. Nomeadamente, apoio a calamidades, combate a incêndios, e aí sim, a esse nível, seria importante haver essa contabilidade de custos. Como é óbvio, se por ventura isso for importante, tem que se entrar com componentes logísticas.</i>
TCor Santos	<i>De facto é pertinente fazer estes estudos no âmbito do recrutamento (...) a imputação das despesas com a alimentação, fardamento, a publicidade, as horas que o pessoal gasta nas inspeções médicas, os transportes quando são convocados (...) se calhar é preferível verificar os custos disto, porque as despesas são elevadas (...) pode trazer coisas novas, mas os critérios têm que ser bem estudados. Não podemos fazer apenas uma ordem interna para o recrutamento e já está!</i>

<p>TCor Torrado</p>	<p><i>Começa efetivamente pela forma como distribuimos o orçamento do Exército. É uma das áreas que precisamos perceber muito bem. Quais são os custos com as Unidades, o real custo de cada Unidade. Por exemplo, qual é a Unidade do Exército que estará em melhor condição de proporcionar a formação dos Praças que serão incorporados? O General-Chefe deveria ter esta informação para decidir. (...) A questão da venda do nosso produto operacional ou mesmo do nosso produto em termos de apoio de serviços. Seria importante ter uma base que indicasse quanto custa esse produto e saber qual é o valor adequado para a sua venda. Era importante também perceber a questão do aprontamento de uma FND. Ter indicadores de custo que rapidamente indiquem quanto é que custa aprontar uma força.</i></p>
<p>Maj Chaleta</p>	<p><i>O custo da formação do aluno é pertinente, porque a formação de um Oficial é o produto final da AM, deste modo é importante saber estes custos. Será importante saber estes custos para o cadete do Exército, bem como para o cadete da GNR, por forma a apresentar esses valores ao Comando-Geral da GNR. (...). Este tipo de análise também seria importante para verificar as diferenças de custos entre cadetes dos diferentes cursos, comparar Exército e GNR, entre armas ou serviços, entre diferentes anos.</i></p>
<p>Cor Baptista</p>	<p><i>Portanto, acho extremamente útil, que nós consigamos fazer a extrapolação (...) entre aquilo que são custos de natureza administrativa afetos ao dia-dia da Unidade, e específicos de desenvolver uma atividade de treino operacional. Chegarmos a uma hora/homem/dia como faz a Força Aérea para o custo hora/voe, eu penso que o Exército terá dificuldade, em inclusivamente encontrar a necessidade de o fazer. (...) A imputação dos custos com pessoal é algo sobre o qual se deve refletir. Ela é útil para podermos concluir da impossibilidade de uma atividade, como aquelas dos bares, bem como cozinhas, limpezas, etc. que no dia-dia consomem muitas pessoas, e onde podia haver alguma economia, libertando recursos financeiros, por um lado, e recursos humanos, por outro.</i></p>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Conselheiros na área financeira.

Tabela 9: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 4ª Questão da Entrevista

<p>“Fruto do decorrer desta investigação e das ilações retiradas em projetos anteriores, para que fosse desenvolvido um sistema de gestão de custos, na sua plenitude, o Exército, por ventura, teria que: organizar um núcleo/departamento específico nesta área; suportar os custos com a formação a todos os Chefes das Subsecções Financeiras, Adjuntos dos Chefes das Subsecções e Assistentes Administrativos de todas as U/E/O. Qual a sua opinião em relação ao custo-benefício desta hipótese?”</p>	
<p>TCor Garcia</p>	<p><i>Numa primeira fase poderia ser útil a criação de um núcleo de especialistas tendo em vista o mapeamento de processos e a implementação de um projeto-piloto. Posteriormente (...) ser efetuado o alargamento a toda a organização, precedido da necessária formação técnica aos responsáveis pela área financeira da organização. Neste âmbito relevo o papel especial que certamente caberá à ES no âmbito da formação do pessoal que vai operar com o SIG/DN. Finalmente é importante ter presente que só haverá verdadeiros benefícios da implementação da Contabilidade Analítica se as pessoas forem devidamente formadas. De nada serve introduzir uma nova ferramenta de análise contabilística se as pessoas não souberem tirar proveito da mesma.</i></p>
<p>Maj Gomes</p>	<p><i>Concordo plenamente (...) se for para entrar em funcionamento uma determinada aplicação, esses custos de formação devem ser suportados. Se por exemplo o MDN não disponibilizar verbas, julgo ter que seja mesmo o Exército a tentar alocar verbas para esse efeito, porque a formação é uma das componentes fundamentais de qualquer tipo de sistema de gestão. Se esta questão for uma prioridade, como é óbvio temos que estar todos em sintonia para ir ao encontro dessa necessidade, onde a formação é extremamente importante.</i></p>

TCor Santos	<p><i>Isso já foi feito, há camaradas que já tiveram formação de CO, mas nunca se implementou. Neste caso, a formação iria passar muito por uma mudança de paradigma, de cultura (...) mentalizar as pessoas para isso é muito difícil. Portanto, formação técnica propriamente dita não é preciso dar a muita gente. É preciso é que as pessoas saibam colocar o código (...) mas para isso são precisos mecanismos de auditoria interna (...) Se de facto estes dados que eu referi tiverem todos oleados (...) o custo-benefício seria muito bom. Agora temos que ter cuidado, porque quando se diz organizar um núcleo, temos que saber o que é que de facto pretendemos. Porque o Controlling pode ser feito aos vários níveis. Não só centralmente.</i></p>
TCor Torrado	<p><i>Bom, a mim parece-me que já temos alguns recursos humanos com qualificação para implementar este módulo. A DFin também já tem know-how na implementação de vários projetos associados a módulos do SIG, e já criou um pequeno núcleo, se calhar devia ser maior, mas dentro das capacidades que temos, tem algumas valências que nos dão algum conforto nessa implementação. Para além disso, temos também o apoio da DSSI do MDN, um apoio de retaguarda bastante importante. Agora, o ideal era termos efetivamente uma equipa especializada, não tenho dúvidas disso. O resultado final da implementação deste projeto, e a sua entrada em produtivo teria outra qualidade. E se calhar, o binómio custo-benefício seria muito melhor. Mas, também percebo que se formos por esse caminho, dificilmente teríamos a Contabilidade Analítica implementada. (...) A formação será claramente fundamental.</i></p>
Maj Chaleta	<p><i>As formações são muito on-job-training. Uma base de dados tem que ser bem alimentada, daí ser essencial haver elementos específicos para esta área, para que os dados estejam bem espelhados. Era essencial esse núcleo mais ao nível do tratamento de dados e apresentação de relatórios. Na minha opinião não seria um custo em vão, daria mais capacidade aos militares para efetuarem essas tarefas.</i></p>
Cor Baptista	<p><i>O custo-benefício da implementação de uma Contabilidade Analítica seria muito bom. No entanto, não sei se isso se resolve com a criação de um órgão ou de uma estrutura dedicada a isso na DFin. Precisamos é de processos. Com o recurso a ferramentas que hoje estão ao nosso dispor, e que eu sei que ainda não foram aperfeiçoadas nesse sentido, mas que o podem vir a ser, eu possa, sem precisar de mais órgão nenhum, ter informação disponível ao patamar de decisão correspondente. (...) A criação de um órgão com pessoas e com formação pode contribuir, mas não vai resolver o problema.</i></p>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Conselheiros na área financeira.

Tabela 10: Sinopse das Respostas dos Conselheiros na área financeira à 5ª Questão da Entrevista
“Qual poderá ser o impacto da existência de um sistema de gestão de custos, que nos proporcione informação sobre os custos do Exército, tendo em conta as especificidades da instituição militar?”.

TCor Garcia	<i>Numa primeira fase certamente haverá um aumento dos custos em resultado do investimento necessário em termos de software, hardware e formação dos operadores, mas a médio/longo prazo é expectável que estes custos iniciais se diluam e que se manifestem os benefícios, essencialmente ao nível do apuramento detalhado dos custos envolvidos em todas as atividades do Exército. A Contabilidade Analítica de custos não é certamente o “Santo Graal”, a sua implementação no Exército não vem garantidamente resolver todos os problemas. Espera-se, no entanto, que possa vir a introduzir melhorias ao nível do planeamento, organização, direção e controlo da organização, ou seja, melhorias em todas as áreas da gestão. Espera-se também que a introdução da contabilidade de custos/analítica facilite o ajustamento do orçamento necessário a cada uma das atividades do Exército e, simultaneamente facilite a otimização dos recursos humanos, materiais e financeiros.</i>
Maj Gomes	<i>Como é óbvio, em termos de apoio à decisão, julgo que não é suficiente a questão dos custos. Mas se existir esse sistema da Contabilidade Analítica, seria mais uma ferramenta para apoiar a decisão. É importante, mas para mim é insuficiente.</i>
TCor Santos	<i>Positivo (...) com os resultados que advêm deste sistema, pode-se correr o risco de as pessoas ficarem surpreendidas e porem em causa um conjunto de situações, e dar cabo do próprio Controlling. Mas se o caminho das pedras for feito, e tivermos um sistema organizado, com um sistema de controlo, com as pessoas mentalizadas para isto, então será excelente, uma ótima ferramenta de apoio à decisão, a todos os níveis.</i>
TCor Torrado	<i>Extraordinário. Quantificar esses impactos é difícil, mas não tenho dúvidas que a analítica vai trazer ao de cima muita informação, e vai provavelmente deixar alguns “amargos de boca”, em relação ao que tem vindo a fazer-se no Exército. As vantagens serão enormes, porque uma tomada de decisão, costuma-se dizer que é melhor decidir do que não decidir, mas decidir bem faz a diferença. Portanto, o impacto é a este nível. Todas as tomadas de decisão que são realizadas ao nível do Exército, se tiverem por base indicadores de gestão, o reflexo depois será enorme.</i>
Maj Chaleta	<i>Quando temos esse sistema que nos dá informação detalhada, o impacto seria muito positivo. (...) o Comandante tem pelo menos uma noção mais clara e transparente da realidade. As decisões acabam por resultar da capacidade financeira e acabam por ser mais sustentadas.</i>
Cor Baptista	<i>Essa informação analítica, vai permitir espelhar o tipo de execução financeira que é feita daquilo que são as disponibilidades que nos são atribuídas em termos de OE e verbas próprias. Portanto, não posso estar mais de acordo com a implementação deste tipo de ferramentas, na certeza, porém, que elas vão tornar mais evidentes as boas e más escolhas (...) mas quanto a isso penso que não há volta a dar. O caminho é para aí, não é ao contrário.</i>

Fonte: Elaboração própria com base na transcrição das entrevistas aos Conselheiros na área financeira.

CAPITULO IV: ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1. INFORMAÇÃO DISPONIBILIZADA ATUALMENTE PELO CO

Através da QD nº1 - “Atualmente, o SIG-MDN fornece informação analítica para apoiar a tomada de decisão no Exército Português?” - procurou-se verificar se atualmente o SIG-MDN fornece informação analítica para apoiar as decisões dos OCC do Exército Português. Os testemunhos dos três entrevistados permitiram verificar que atualmente o SIG-MDN não está a retirar partido de todas as suas potencialidades, sendo possível disponibilizar alguma informação com os devidos ajustes ao sistema, não sendo a “*filosofia final do módulo CO*”. Portanto, atualmente, “*o Exército não possui um sistema de Contabilidade Analítica*” porque através do módulo CO apenas procede à identificação, medida e acumulação de dados e não faz a sua análise, preparação, interpretação e comunicação para apoio à tomada de decisão. Como referido anteriormente, o foco do sistema de Contabilidade Analítica deve estar na grande fatia do orçamento da despesa do Exército, só assim se torna relevante as análises de custos. Portanto, neste momento, a sua utilidade é bastante reduzida devido à falta de imputação dos encargos com pessoal através do SIG-MDN, a falta de dados em SIG-MDN acerca do imobilizado do Exército e a inexistência de um índice estatístico para imputar os custos fixos.⁶⁴ Por outro lado, outra das premissas deste tipo de sistemas é a apresentação da informação em tempo útil para apoiar a tomada de decisão, algo que se torna difícil quando a informação em CO só poderá ser fornecida com diversos ajustes por parte dos utilizadores. Em suma, a informação não sendo fornecida em tempo útil e não sendo pertinente, de nada vale para apoiar a tomada de decisão no Exército.

4.2. CAPACIDADES E POTENCIALIDADES DO MÓDULO CO

A falta de integração dos restantes módulos do ERP, bem como algumas parametrizações do sistema, ainda não permitem ao CO apoiar a tomada de decisão no Exército. No entanto, com a QD nº2 - “*Quais as capacidades e potencialidades do SIG-MDN em disponibilizar informação analítica que auxilie a tomada de decisão no Exército Português?*” - pretendeu-se descrever quais as capacidades e potencialidades do SIG-MDN de realizar essa tarefa, através do módulo CO. O resultado esperado seria que este módulo

⁶⁴ Ver Apêndice A.

tivesse capacidade e potencialidade de fornecer informação analítica para o apoio à tomada de decisão no Exército Português.

Através da análise de documentos técnicos dos diferentes módulos do SIG-MDN foi possível descrever as capacidades e potencialidades do módulo CO, bem como a sua integração aos diferentes módulos do ERP, permitindo a análise de custos da organização.

O SIG-MDN permite através do módulo RHV processar os encargos com pessoal e integrar a área financeira, permitindo fazer a imputação de forma automática às contas de custo distribuídas por centros de custo. A entrada em produtivo deste módulo está prevista para o início do ano económico de 2017, o que irá permitir ratear através do CO cerca de 80% do orçamento da despesa do Exército. Por outro lado, o SIG-MDN também tem a capacidade de imputar os custos do imobilizado. Aquando da realização do processo de despesa com o intuito de adquirir imobilizado, é necessário preencher um dos campos em SIG-MDN relativamente aos dados-mestre de imobilizado. Este campo, elaborado através do módulo AA, permite fornecer os dados do imobilizado ao módulo CO quando terminado o processo aquisitivo com o lançamento a uma conta de custos. No entanto, estes lançamentos só são feitos para o imobilizado adquirido recentemente pelo Exército, estando os restantes dados-mestre fora da base de dados do SIG-MDN. Relativamente aos dados acerca dos custos fixos do Exército, pode-se dizer que o SIG-MDN já tem capacidade para efetuar algumas análises através do CO. Contudo, estas análises são pouco relevantes, uma vez que os custos não são devidamente rateados pelos diversos responsáveis (centro de custo ou ordem interna) por forma a retirar informação relevante com vista a apoiar a decisão. Este módulo prevê a utilização de índices estatísticos, chaves de repartição, que permitem realizar a alocação interna de custos, que foram registados centralmente, resolvendo o caso específico destes custos. Esta capacidade permite ratear de forma automática, estes custos, com o nível de detalhe pretendido pelo decisor. No entanto, estes índices ainda não foram definidos ao nível do Exército.

Os problemas referidos no subcapítulo anterior são passíveis de ser resolvidos através das próprias ferramentas do SIG-MDN. Portanto, o SIG-MDN, através do módulo CO, tem a capacidade e potencialidade de fornecer informação analítica para o apoio à tomada de decisão no Exército Português, **confirmando a hipótese levantada.**

4.3. A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO ANALÍTICA NO APOIO À TOMADA DE DECISÃO

Através da QD nº3 - “Qual a relevância da informação analítica no apoio à tomada de decisão dos OCC do Exército Português?” - tentou-se verificar qual a relevância da informação analítica no apoio à tomada de decisão dos OCC do Exército Português. O resultado esperado seria que a informação analítica fosse relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército Português na definição de prioridades, otimização de processos e melhoramento do planeamento. Para tal, por forma a confirmar ou infirmar essa hipótese, foram elaboradas a 1ª e 2ª questões da entrevista semi-diretiva.

Na primeira questão do inquérito por entrevista aos Cmdt/Dir/Ch, acerca da importância da informação analítica na **definição de prioridade e melhoria do planeamento**, todos os entrevistados consideraram ser pertinente este tipo de informação. No entanto, alguns responsáveis referem que não podemos apenas tomar decisões com base nessa informação, “*por si só não é suficiente*” (Serafino, 2016, maio 6)⁶⁵, “*não podem basear-se apenas no cálculo dos custos*” (Calçada, 2016, maio 12). Os conselheiros da área financeira, na resposta à primeira pergunta da entrevista, consideram este tipo de informação pertinente. Apesar disso destacam-se duas ideias: “*(...) não é só essa parte que importa salientar*” (Gomes, 2016, maio 3); “*(...) temos que ter cuidado, temos que definir bem o que pretendemos (...) mas é uma excelente ferramenta*” (Santos, 2016, maio 10).

Na segunda questão da entrevista aos Cmdt/Dir/Ch, agora na ótica dos processos, todos os entrevistados consideraram pertinente este tipo de informação. Contudo, segundo Calçada (2016, maio 12) devemos fazer “*uma análise de todos os aspetos subjacentes a essa decisão, nomeadamente e muito importante a análise dos custos completos (...), o mais extensível possível (...), mas não basta*”. Menezes (2016, maio 18) acrescenta: “*Obviamente que a análise de custos não será o único critério a considerar (...) no entanto em algumas matérias poderá ser um dos mais relevantes*”. Em relação ao outro bloco de entrevistados, todos consideraram importante este tipo de informações para auxiliar a **melhoria de processos**.

Da análise efetuada podemos facilmente perceber, que a informação analítica é relevante para apoiar a tomada de decisão nos OCC, apesar de não ser a única informação a ser tida em conta durante o processo de tomada de decisão militar. De uma forma sucinta, e comprovando isso mesmo, pode ser elencada uma das frases de Serafino (2016, maio 6):

⁶⁵ Ver sinopse das respostas dos entrevistados na tabela 1,2,6 e 7.

“por si só não é suficiente, porque existem decisões e tarefas que devemos assumir, onde temos que suportar um custo, reconhecendo que não é a forma mais eficiente de aplicar os nossos recursos”. Portanto, **a hipótese é confirmada**, segundo os dois blocos da amostra, a informação analítica é relevante para apoiar a tomada de decisão, tanto no planeamento como na execução das suas atividades.

4.4. A INFORMAÇÃO ANALÍTICA RELEVANTE PARA CADA OCC

Após verificar a pertinência da informação analítica, a QD nº4 – “Qual a informação analítica considerada relevante para apoiar a tomada de decisão de cada OCC?” - procurou determinar qual a informação analítica considerada relevante para apoiar a tomada de decisão de cada OCC. Para tal, foi elaborada a 3ª questão do inquérito por entrevista aos dois blocos da amostra. As respostas dos entrevistados resumem-se na seguinte tabela:

Tabela 11: Aspetos chave das respostas à 3ª Questão das Entrevistas

U/E/O	Bloco I- Cmdt/Dir/Ch	Bloco II- Conselheiros
CFT	No <u>Aprontamento de Forças</u> é onde se nota a necessidade clara desses dados. <u>Ter ferramentas</u> que permitissem rapidamente <u>quantificar as opções de resposta militar</u> .	<u>É necessário ter uma noção exata dos custos envolvidos nos exercícios</u> de modo a poder corrigir eventuais discrepâncias face ao planeamento efetuado. Também no âmbito da própria gestão feita pelas Brigadas, Zonas Militares e Regimentos é importante que se possa ter informação e análise de custos, por exemplo no que concerne entre outras às <u>atividades inorgânicas relacionadas com os bares e as explorações agropecuárias</u> .
CLog	<u>Preço dos géneros e da alimentação</u> ; Caso específico da <u>manutenção</u> .	Componente logística da <u>prestação de serviços à comunidade civil</u> .
CPess	Custo de <u>todas as ações/atividades</u> .	Estudos no âmbito do <u>recrutamento</u> .
DFin	Transversal a <u>todas as atividades do Exército</u> , não só ao nível da DFin.	<u>O real custo de cada Unidade</u> , por forma a distribuir melhor o orçamento do Exército. <u>Os custos com a formação</u> nas diferentes Unidades. Quanto custa o <u>produto operacional</u> ou mesmo o nosso produto em termos de apoio de serviços. Saber qual é o <u>valor adequado para a sua venda</u> . A questão do <u>aprontamento de uma FND</u> .

AM	Fundamental apurar o <u>custo do aluno</u> , todo o tipo de custos associados, <u>custo por ano e por cursos</u> .	<u>Custo da formação do aluno. Comparar o custo do cadete do Exército e GNR</u> , custo entre cadetes de diferentes cursos, armas ou serviços e diferentes anos.
EME	-----	Extrapolação dos custos de natureza administrativa e dos custos específicos da atividade de treino operacional de uma Unidade. Analisar a questão dos <u>bares, cozinhas, limpezas, que no dia-a-dia consomem muitos recursos humanos</u> .

Fonte: Elaboração própria com base nas sinopses das respostas à questão nº3 das entrevistas.

Após resumir as respostas dos entrevistados, é possível elencar as atividades, que na ótica dos entrevistados seria relevante ver o seu custo rateado por forma a apoiar o processo de tomada de decisão. Deveria ser feito o rateio das atividades relacionadas com o aprontamento de uma FND (Força Nacional Destacada), Exercícios e Treinos, Recrutamento, Formação, Ensino (exemplo específico da AM), Alimentação, Manutenção, Prestação de Serviços à Comunidade Civil e com as Atividades Inorgânicas do Exército (exemplo dos bares, explorações agropecuárias, cozinhas e limpezas). Por outro lado, Calçada e Oliveira Gomes, destacam de tal forma a importância da obtenção deste tipo de informação que referem ser importante ratear todas as atividades do Exército.

4.5. POSSIBILIDADE, VIABILIDADE E CONSEQUÊNCIAS DA IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA

Através da QD nº5 - “Qual a possibilidade, viabilidade e consequências na implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português?” - desejava-se verificar qual a possibilidade, viabilidade e consequências na implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português. Espera-se que esta implementação seja possível, viável e com consequências positivas. Para tal, por forma a confirmar ou infirmar essa hipótese, foram elaboradas a 4ª e 5ª questões do inquérito por entrevista aos dois blocos da amostra.⁶⁶ As respostas à 4ª questão estão direcionadas para a possibilidade e viabilidade do sistema. Já a 5ª questão aborda o tópico das consequências que advêm da implementação do sistema de Contabilidade Analítica.

⁶⁶ Ver sinopse das respostas dos entrevistados nas tabelas 4,5,9 e 10.

Na quarta questão da entrevista aos Cmdt/Dir/Ch e aos seus conselheiros na área financeira, foi apresentada uma hipótese baseada na bibliografia consultada durante a investigação e nas ilações retiradas de projetos anteriores. Essa hipótese envolvia a organização de um núcleo específico nesta área ao nível do Exército, bem como a formação a todos os utilizadores do sistema. Os Cmdt/Dir/Ch entrevistados são todos da opinião que esta hipótese teria um **custo-benefício positivo**. Por outro lado, do ponto de vista dos conselheiros entrevistados, *“o custo-benefício seria bastante positivo”*. No entanto, segundo Garcia (2016, maio 18), *“só haverá verdadeiros benefícios na implementação da Contabilidade Analítica se as pessoas forem devidamente formadas. De nada serve introduzir uma nova ferramenta de análise contabilística se as pessoas não souberem tirar proveito da mesma”*.

Passando agora, para o tópico da **formação dos utilizadores**, a opinião consensual dos Cmdt/Dir/Ch entrevistados é que a formação é algo importante a fazer-se aquando da implementação da Contabilidade Analítica. É ainda relevante destacar alguns aspetos. Segundo Menezes (2016, maio 18) *“(…) à priori a formação de todo o pessoal técnico parece ser a melhor solução, contudo o volume de recursos humanos, materiais e financeiros envolvidos poderá obrigar a ajustamentos”*. Por outro lado, Oliveira Gomes (2016, maio 10) afirma que *“é necessária essa formação ao nível dos assistentes técnicos nas secções logísticas, mas julgo que não será uma grande dificuldade”*. Na opinião de Borges (2016, maio 9) *“para implementar o sistema de gestão de custos temos de formar e mentalizar as pessoas, desde o soldado ao general. É preciso mudar mentalidades”*. Já no segundo bloco de entrevistados, apesar de considerarem importante a formação, nem todos os entrevistados estão de acordo com a hipótese apresentada. Segundo Santos (2016, maio 10) *“há militares que já tiveram formação de CO, mas nunca se implementou. Neste caso, a formação iria passar muito por uma mudança de paradigma, de cultura. Mentalizar as pessoas para isso é muito difícil. Portanto, formação técnica propriamente dita não é necessário proporcionar em massa”*. Por outro lado, Chaleta (2016, maio 9) é da opinião que no Exército *“As formações são muito on-job-training”*.

Ainda na 4ª questão, os Cmdt/Dir/Ch afirmaram estar de acordo com a **organização do núcleo**, apesar de apresentarem algumas considerações pertinentes. Serafino (2016, maio 6) afirma que *“(…) desenvolver esta capacidade sim até que ponto ela deve estar desmembrada na estrutura que temos no Exército, e até que ponto esses inputs chegam e são tratados de forma conveniente, ponto de interrogação”*. Borges (2016, maio 9) reforça esta ideia: *“Eu concordo com esta hipótese” mas interrogando-se “se esse departamento*

estaria só ao nível da DFin“. Oliveira Gomes (2016, maio 10) levanta algumas funções deste núcleo: *“Tem de haver um grupo de pessoas responsável pelo desenvolvimento e implementação, bem como servir de backoffice na resposta a questões que poderão vir a surgir por parte dos operadores (...) proporcionando-se a impulsão da mudança”*. Em relação à organização do núcleo específico, analisando as respostas do segundo bloco de entrevistados, não estão totalmente de acordo 3 elementos da amostra. Segundo Baptista (2016, maio 8), *“A criação de um órgão com pessoas e com formação pode contribuir, mas não vai resolver o problema (...) nós precisamos é de processos. Com o recurso a ferramentas que hoje estão ao nosso dispor, e que ainda não foram aperfeiçoadas nesse sentido, mas que o podem vir a ser, sem precisar de mais órgão nenhum, obter informação disponível ao patamar de decisão correspondente.”* Santos (2016, maio 10) diz que *“temos que saber o que de facto pretendemos (...) porque o controlling pode ser feito aos vários níveis, não só centralmente”*. Por outro lado, Torrado (2016, maio 18) é da opinião de que *“o Exército possui recursos humanos com qualificação para implementar este módulo. A DFin também já tem know-how (...) e já criou um pequeno núcleo (...) tem algumas valências que nos dão algum conforto nessa implementação. Para além disso, temos também o apoio da DSSI⁶⁷ do MDN. Agora, o ideal era ter-se efetivamente uma equipa especializada, não tenho dúvidas disso. Mas, se formos por esse caminho, dificilmente teríamos a Contabilidade Analítica implementada.* Dos entrevistados de acordo com a hipótese apresentada, destacam-se duas ideias-chave: *“Numa primeira fase poderia ser útil a criação de um núcleo de especialistas tendo em vista o mapeamento de processos e a implementação de um projeto piloto”* (Garcia, 2016, maio 18); *“Uma base de dados tem que ser bem alimentada, daí ser essencial haver elementos específicos para esta área, (...) Eu diria que era essencial esse núcleo mais ao nível do tratamento de dados e apresentação de relatórios”* (Chaleta, 2016, maio 9).

Na 5ª questão do inquérito por entrevista, com o intuito de verificar as **consequências da implementação de um sistema de Contabilidade Analítica**, os aspetos referenciados pelos entrevistados resumem-se nas tabelas a seguir apresentadas, onde se destacam aspetos positivos e negativos.

⁶⁷ Direção de Serviços dos Sistemas de Informação.

Tabela 12: Consequências positivas da implementação da Contabilidade Analítica

Consequências Positivas	Bloco I Cmdt/Dir/Ch					Bloco II Conselheiros					
	CFT	CLog	CPess	DFin	AM	CFT	CLog	CPess	DFin	AM	EME
Melhor gestão, planejamento e controlo dos recursos.	X	X		X		X		X			X
Redução de custos a médio/longo prazo.	X	X				X					X
Definição de prioridades e melhorias na tomada de decisão.			X				X	X	X		X
Transparência e justificação das decisões.				X	X					X	X

Fonte: Elaboração própria com base nas sinopses das respostas à questão nº5 das entrevistas.

Tabela 13: Consequências negativas da implementação da Contabilidade Analítica.

Consequências Negativas	Bloco I Cmdt/Dir/Ch					Bloco II Conselheiros					
	CFT	CLog	CPess	DFin	AM	CFT	CLog	CPess	DFin	AM	EME
Aumento de custos no curto prazo.	X					X					
Algumas resistências.		X						X	X	X	
Limitações à tomada de decisão.			X	X							

Fonte: Elaboração própria com base nas sinopses das respostas à questão nº5 das entrevistas.

Após a análise destes dados, é possível perceber que na opinião dos entrevistados a implementação do sistema de Contabilidade Analítica não terá apenas consequências positivas, o que poderá afetar a viabilidade da implementação do sistema. Duas das consequências enumeradas têm um impacto na organização a curto prazo: o aumento de custos e a resistência à mudança. Estes dois aspetos costumam estar presentes em todo o tipo de projetos com vista à inovação. Um dos exemplos facilmente referenciável, onde se pode verificar este tipo de consequência, foi a implementação do próprio SIG-MDN. Serafino (2016, maio 6), durante a sua entrevista lembra que quando se começou a falar da introdução do SIG-MDN houve “1001 resistências”, no entanto, hoje é uma ferramenta imprescindível para o Exército. Por outro lado, quando os entrevistados apresentam a ideia de que a implementação irá acarretar custos no curto prazo, também apresentam nas suas respostas que esse custo se tornará num benefício no médio longo/prazo. “*Numa primeira fase*

certamente haverá um aumento dos custos em resultado do investimento necessário em termos de software, hardware e formação dos operadores, mas a médio/longo prazo é expectável que estes custos iniciais se diluam e que se manifestem os benefícios” Garcia (2016, maio 18). No entanto, a consequência negativa relacionada com a limitação da tomada de decisão tem um carácter permutável, devendo ser balanceada com as consequências positivas apresentadas pelos entrevistados. Em relação às consequências positivas, e tendo em conta a conjuntura atual da sociedade, para o Exército torna-se cada vez mais importante gerir melhor os seus escassos recursos de forma justificada e transparente. Para tal, os decisores têm de tomar as suas decisões baseadas em ferramentas que lhes proporcionem a melhor informação de gestão, onde se enquadra a informação analítica, por forma a definir prioridades e reduzir os seus custos. É certo que, por vezes, este tipo de informação de gestão possa limitar a abordagem dos nossos Cmdt/Dir/Ch, mas na opinião dos entrevistados os benefícios que este sistema proporciona são muito superiores.

Portanto, segundo os dois blocos da amostra, a implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português pode ser **considerada possível**. Através da organização ou melhoria do núcleo específico alocado à Contabilidade Analítica no Exército, bem como através da formação, sendo que um número considerável da amostra afirma ser mais importante a mentalização das pessoas do que a formação técnica. A implementação deste sistema, para a totalidade dos entrevistados **é viável**, pelo menos em termos financeiros, apresentando um custo-benefício positivo, face à hipótese apresentada. Por outro lado, foram elencadas consequências positivas e negativas aquando desta implementação. As **consequências positivas** sobressaem muitíssimo mais. Deste modo, considera-se a hipótese a esta questão **confirmada**.

CONCLUSÕES

Analisados e discutidos os resultados do estudo, estão reunidas as condições para responder às questões de investigação levantadas. Relativamente à primeira questão derivada - *“Atualmente, o SIG-MDN fornece informação analítica para apoiar a tomada de decisão no Exército Português?”* - de facto verifica-se que este sistema de gestão produz forçosamente informação, uma vez que é obrigatório o preenchimento do campo “centro de custo” para os registos financeiros. No entanto, esta informação não está a ser utilizada para apoio à tomada de decisão, quanto muito pode ser utilizada por forma a controlar atividades bastantes específicas, exemplo raro do exercício TRIDENT JUNCTURE. Para apoiar a decisão, a informação tem que ser relevante, algo que o módulo CO ainda não produz dada a incapacidade de imputar os custos com recursos humanos, imputar a maioria dos encargos com o imobilizado, e ainda a distribuição dos custos fixos, que representam conjuntamente cerca de 93% do orçamento do Exército Português. Enquanto isso não for possível, os próprios decisores não terão a intenção de dar uso a esta ferramenta para apoiar as suas decisões. Portanto, conclui-se **que atualmente o SIG-MDN não fornece informação analítica para apoiar a tomada de decisão no Exército.**

Face à segunda questão derivada - *“Quais as capacidades e potencialidades do SIG-MDN em disponibilizar informação analítica que auxilie a tomada de decisão no Exército Português?”* - o que está descrito nos diversos manuais do SIG-MDN permite afirmar que futuramente o módulo CO poderá receber os dados que necessita para disponibilizar informação relevante aos decisores. Através da integração dos diferentes módulos que fornecem dados ao CO, por intermédio do módulo FI, o Exército poderá ratear todas as suas atividades decorrentes das suas missões, inclusive as que mais percentagem de orçamento consomem, algo dificilmente apurável atualmente. Salienta-se como principal constrangimento a inexistência de dados relativos aos encargos com pessoal, que são cerca de 80% do orçamento do Exército para 2016. No entanto, encontra-se prevista a entrada em produtivo do módulo RHV no início do ano económico de 2017, medida que irá ao encontro da LA 39 do OSPB11 da DFin, e que poderá facilitar o processo de tomada de decisão no Exército. Deste modo, foi possível chegar à conclusão que **o SIG-MDN, através do módulo CO, tem capacidade e potencialidade para disponibilizar informação analítica que auxilie a tomada de decisão no Exército Português.**

O módulo CO poderá analisar os custos do Exército, no entanto terá de ter como base as necessidades de informação da organização. É a partir desta premissa que surge a terceira questão derivada - ***“Qual a relevância da informação analítica no apoio à tomada de decisão dos OCC do Exército Português?”*** - tendo sido constituído como amostra de investigação dois blocos de entrevistados (Bloco I- Cmdt/Dir/Ch e Bloco II- Conselheiros na área financeira) por forma a verificar tal relevância. Através dos resultados obtidos por parte de ambos os blocos, foi possível verificar que este tipo de informação é bastante relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC, quer no âmbito do apoio ao planeamento, quer ao nível da otimização dos seus processos. Portanto, conclui-se que **a informação analítica é relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército.**

Relativamente à quarta questão derivada - ***“Qual a informação analítica considerada relevante para apoiar a tomada de decisão de cada OCC?”*** - foi possível através dos entrevistados constituir uma *“pool”* de atividades, que representa o *output* considerado relevante apurar através da Contabilidade Analítica por forma a apoiar as tomadas de decisão dos OCC. Cada uma das atividades assinalada parte das necessidades adjacentes às especificidades do meio militar em termos gerais, e das especificidades dos OCC em termos específicos. Deste modo, na opinião dos entrevistados, existe a necessidade de obter informação analítica relativa ao **aprontamento de uma FND, Exercícios e Treinos, Recrutamento, Formação, Ensino (exemplo específico da AM), Alimentação, Manutenção, Prestação de Serviços à Comunidade Civil e com as Atividades Inorgânicas do Exército (exemplo dos bares, explorações agropecuárias, cozinhas e limpezas)**. Por outro lado, houve quem referisse ser importante ratear todas as atividades do Exército.

Por último, como resposta à quinta questão derivada - ***“Qual a possibilidade, viabilidade e consequências na implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português?”*** - segundo os entrevistados a implementação do sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português pode ser possível. Uma das modalidades de ação possível passa pelo reforço da Repartição de Contabilidade na DFin, com pessoal especificamente formado. Por outro lado, poder-se-ia optar pela organização de um novo núcleo que desenvolva esse projeto a tempo inteiro. Outro dos pontos importantes seria prestar formação aos utilizadores nos diferentes níveis. Contudo, um número considerável da amostra afirma ser mais importante a mentalização das pessoas do que a formação técnica. A implementação deste sistema para a totalidade dos entrevistados é viável, pelo facto de apresentar um custo-benefício positivo no médio/longo prazo.

Em todo o processo de mudança estão associadas consequências positivas e negativas. Para os interlocutores, as consequências seriam mais positivas do que negativas. Consequências positivas: melhor gestão, planejamento e controlo dos recursos; redução de custos a médio/longo prazo; definição de prioridades e melhorias na tomada de decisão; transparência e justificação das decisões. Consequências negativas: aumento de custos no curto-prazo; algumas resistências; limitações à decisão. Em suma, conclui-se que **a implementação da Contabilidade Analítica é possível, viável e com consequências na sua maioria positivas.**

Após toda a análise feita, resultados demonstrados e respostas apresentadas, existem condições para responder à questão central: *“Em que medida o SIG-MDN tem capacidade e potencialidade para fornecer informação analítica relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército Português?”*. Apesar do SIG-MDN não apresentar, atualmente, este tipo de informação, foi possível determinar que este sistema, a partir do módulo CO, tem capacidades e potencialidades para a produzir a informação analítica relevante para apoiar a tomada de decisão dos OCC do Exército. No entanto, para que tal possa acontecer deveriam ser tomadas algumas medidas relacionadas com o reforço ou organização de um núcleo afeto em exclusividade à Contabilidade Analítica, bem como formar e mentalizar os utilizadores.

RECOMENDAÇÕES

Com base nas conclusões anteriormente referidas, foram elaboradas algumas recomendações. Uma das conclusões a que se chegou foi que seria necessário reforçar ou organizar um núcleo afeto em exclusividade à Contabilidade Analítica. Quando se refere a questão do reforço, aconteceria, previsivelmente, ao nível da Secção de Contabilidade da Repartição de Gestão Financeira e Contabilidade da DFin, tendo por base o seu Quadro Orgânico⁶⁸. Esta secção tem a responsabilidade de estudar, definir e promover a normalização e implementação do sistema de Contabilidade Analítica do Exército, bem como definir as instruções necessárias ao seu funcionamento e manutenção; desenvolver ações de auditoria interna, análise do controlo interno e missões de acompanhamento e apoio técnico no Exército. As responsabilidades enunciadas abordam dois fatores críticos de sucesso enunciados pelo Exército dos EUA: a **disponibilidade de dados**, através da implementação do sistema e definição de instruções; a **avaliação do processo**, com base em auditorias internas e acompanhamento técnico. Mas para que tal possa vir a ser feito, deverão existir recursos humanos afetos em exclusividade a esta área.

Outro dos fatores críticos de sucesso apresentado pelo Exército dos EUA é a questão da **formação dos utilizadores**, que deve existir sem dúvida ao nível técnico (pelo MDN) e ao nível de procedimentos (pela DFin). No entanto, não nos podemos cingir apenas a este tipo de formações, temos que ser capazes de mentalizar todos decisores aos diferentes níveis, relativamente a estes assuntos. Como tal, tem que existir no Exército Português uma **“cultura de custos”**⁶⁹, algo também referenciado pelo Exército dos EUA. É essencial os nossos decisores começarem a perguntar (FM 1-06, 2014):

- Quais são os principais indutores de custo⁷⁰ no Exército?
- Como posso gerir os meus recursos de forma mais eficiente e eficaz?
- Qual o impacto das minhas decisões em termos financeiros, não só para a minha U/E/O, mas também para todo o Exército, agora e no futuro?
- Como é que posso utilizar a informação analítica sobre custos por forma a melhorar as minhas decisões?

⁶⁸ Ver Anexo H.

⁶⁹ Denominada pelo Exército dos EUA “*Cost Culture*”.

⁷⁰ Ver Apêndice A.

Seria importante mentalizar todos os Oficiais das diferentes Armas e Serviços relativamente a esta temática, aproveitando para tal, por exemplo, os vários Cursos de Promoção e Qualificação do Exército.

Futuramente, uma problemática a investigar assentaria na seguinte questão: Qual a importância atribuída pelos decisores aos impactos financeiros das suas decisões? Decorrente disto, deveriam ser apuradas as causas associadas a esse fenómeno, aos diferentes níveis da hierarquia, bem como o caminho a ser percorrido para melhorar no futuro. Numa fase posterior, quando a Contabilidade Analítica atingisse um certo nível de maturação, seria pertinente verificar a possibilidade de conexão dos seguintes elementos: Contabilidade Analítica, Plano de Atividades, Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR) e EPM.

- Contabilidade Analítica: controlo da execução do Plano de Atividades e possível fornecedor de índices de desempenho do QUAR;
- Plano de atividades: definição das atividades anuais que contribuem para os objetivos estratégicos;
- EPM: gestão dos objetivos estratégicos a longo prazo;
- QUAR: apresentação de índices de desempenho anuais do Organismo.

Com a ligação destes elementos é possível atribuir à Contabilidade Analítica a devida importância, tornando-a vital no processo de Gestão Estratégica do Exército Português.

LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO

A meio do processo de planeamento e recolha de dados, foi agendada uma visita à *Financial Management School do Exército dos EUA*, o que seria uma grande mais-valia para a investigação. Com esta visita, poderia observar efetivamente como é que este Exército tem implementado o seu sistema de Contabilidade Analítica através da sua ferramenta SAP, e investigar alguns dos processos possivelmente adaptáveis à realidade do Exército Português. No entanto, não foi possível realizar esta visita no decorrer do período de tempo confinado à redação do TIA.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros

- Amaral, L. & Varajão, J. (2007). *Planeamento de Sistemas de Informação* (4ª ed.). Lisboa: FCA editora.
- Caiado, A. C. P. (2015). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (8ªed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Coutinho, C. (2013). *Metodologia em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática* (2ª ed.). Lisboa: Almedina.
- Fortin, M. F. (2009). *O Processo de Investigação da concepção à realização* (5ª ed.). Loures: Lusociência.
- Freixo, M. J. (2015). *Metodologia Científica: Fundamentos, métodos e técnicas* (4ª ed.). Lisboa: Instituto Piaget.
- Gouveia, L. B. & Ranito, J. (2004). *Sistemas de informação de apoio à gestão*. Porto: Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Guerra, I. C. (2006). *Pesquisa Qualitativa Análise de Conteúdo: Sentidos e formas de uso*. Lisboa: Principia.
- Jordan, H., Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2015). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (10ªed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Editora Atlas.
- Pereira, C. C. e Franco, V. S. (2002). *Contabilidade Analítica: Casos Práticos* (2ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2013). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (6ª ed.). Lisboa: Gradiva.
- Rocha, A. & Rubio, J. B. (2001). *Princípios de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Vislis.
- Rocha, J. A. O. (2001). *Gestão Pública e Modernização Administrativa*. Oeiras: INA.
- Rodrigues, A. J. & Simões, A. M. (2012). *Analisar a Performance Financeira: uma visão multidimensional* (2ªed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Rosado, D. P. (2015). *Sociologia da Gestão e das Organizações*. Lisboa: Gradiva.
- Sankar, C. & Rau, K-H. (2006). *Implementation Strategies for SAP R/3 in a Multinational Organization*. EUA: CyberTech Publishing.
- Silva, F. e Alves, J. (2001). *ERP e CRM: da empresa à empresa – soluções de informação reais para empresas globais*. Lisboa: Edições Centro Atlântico.

Manuais, Regulamentos, Revistas e Documentos militares

- Direção de Finanças [DFin] (2014). Quadro Orgânico 03.03.01 da Direção de Finanças. Lisboa: MDN.
- Direção de Finanças [DFin] (2015). Diretiva de Planeamento da Direção de Finanças para o Biénio 2015-2016. Lisboa: s.n.
- Direção de Finanças [DFin] (2015a). TRJE15 – Despesa/Receita. Lisboa: DFin.
- Estado-Maior do Exército [EM] (2016). Exército 2030: documento em fase de avaliação. Lisboa: EME.
- Exército (2015). Diretiva de Planeamento do Exército para o Biénio 2015-2016. Lisboa: s.n.
- Gonçalves, M. (2015). “Os Militares, as Forças Armadas e o Exército - Enquadramento Institucional e Organizacional, segundo Max Weber e Mintzberg”, in Escola dos Serviços, Boletim nº 4.
- Instituto de Estudos Superiores Militares [IESM] (2014). Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação. Lisboa: IESM.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2009). Manual de Utilizador: Manual do Processo Logístico de Aquisitivo Externo para o Exército. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2010). Manual de Utilizador CO - Contabilidade Analítica. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2013). O Mundo SIG: Introdução. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2014). O Mundo SIG: Enquadramento Legal. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2015). O Mundo SIG: Fluxos de Informação. Lisboa: MDN.
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2015a). Manual de Utilizador: Planeamento de Atividades. Lisboa: MDN
- Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2016). Manual 2016RHV10: Vencimentos. Lisboa: MDN.
- Santos, M. (2005). “O SIG como instrumento de mudança – Impacto na organização”, in *Revista de Administração Militar*, nº10.

Legislação

- Assembleia da República [AR] (2009). Lei n.º1-A/2009 de 7 de julho: Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas. Diário da República, 1.ª série n.º 129.

Assembleia da República [AR] (2014). Lei 6/2014 de 1 de setembro: alteração à Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas. Diário da República, 1.ª série n.º 167.

Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2009). Decreto-Lei n.º 231/2009 de 15 de setembro: Lei Orgânica do Exército. Diário da República 1.ª série n.º 179.

Ministério da Defesa Nacional [MDN] (2014). Decreto-Lei n.º 186/2014 de 29 de dezembro: alteração à Lei Orgânica do Exército. Diário da República, 1.ª série n.º 250.

Ministério das Finanças [MF] (2015). Decreto-lei nº192/2015 de 11 setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública. Diário da República, 1.ª série n.º 178.

Documentos consultados na Internet

Accenture (2011). U.S. Army General Fund Enterprise Business System. Acedido a 20 outubro de 2015 em https://www.google.pt/?gws_rd=ssl#q=accenture+us+army+gfebs.

Baptista, A. (2006). Ética e Administração no Contexto da Modernização da Gestão e Administração Pública: Reflexos nas Forças Armadas. Acedido a 25 de abril de 2016 em <http://www.iesm.pt/cisdi/boletim/Artigos/B1.4.pdf>.

Brito, R. (2011). A Contabilidade Analítica no exército português: da teoria à implementação. Acedido a 10 de maio de 2015 em http://www.exercito.pt/sites/CommandLog/Publicacoes/Documents/boletim_2010%281%29.pdf.

Buckingham, H. [et al.] (1987). Information Systems Education: Recommendations and Implementation. Acedido em 10 de março de 2015 de: <http://2upbook.com/24090333-get-now-information-systems-education-recommendations-and-implementation-by-r-a-buckingham-download-pdf-mobi-epub-book.html>.

Davis, D. (2011). Training & Educating The FM Workforce, U.S. Army Financial Management School, European Professional Development Institute. Acedido a 27 de abril de 2016 em http://www.asmconline.org/wp-content/uploads/chapters/eruoepanpdi2011/D2_W2_Dr_Davis_EUROPEAN_PDI.pdf.

Direção de Finanças [DFin] (2013). MM – Administração de Materiais Compras Locais. In Intranet do Exército. Acedido a 31 de março de 2015 em <http://10.105.0.55/publica/DFin/Portal%20SIG/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=http%3a%2f%2f10%2e105%2e0%2e55%2fpublica%2fDFin%2fPortal%20SIG%2fFor>

ma%20SIG%2fM&FolderCTID=0x012000726BB45251E339409B04935C28B30104.

FM (2014). Financial Management Operations, No. 1-06. Acedido a 19 de outubro de 2015 em

http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK EwjUIMvQ8f_MAhWibhQKHS-

[hCMsQFggBMAA&url=http%3A%2F%2Farmypubs.army.mil%2Fdoctrine%2FDR_pubs%2Fdr_a%2Fpdf%2Ffm1_06.pdf&usg=AFQjCNH3iviK8d11JVylOhk3cZ-KgqzO1Q.](http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK EwjUIMvQ8f_MAhWibhQKHS-)

RM (2015). Focos on Cost Management. Acedido a 23 de outubro de 2015 em

[http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK Ewi01Oe_8f_MAhXMtxQKHfEXDXcQFggeMAA&url=http%3A%2F%2Fasafm.army.mil%2FDocuments%2FOfficeDocuments%2FProponency%2Ftool%2Frmmag%2Ffy2015%2FCM-ed.pdf&usg=AFQjCNGTt3yE16TLot-](http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK Ewi01Oe_8f_MAhXMtxQKHfEXDXcQFggeMAA&url=http%3A%2F%2Fasafm.army.mil%2FDocuments%2FOfficeDocuments%2FProponency%2Ftool%2Frmmag%2Ffy2015%2FCM-ed.pdf&usg=AFQjCNGTt3yE16TLot-oYtVr8lujSmm7OQ&bvm=bv.123325700,d.d24.)

[oYtVr8lujSmm7OQ&bvm=bv.123325700,d.d24.](http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK Ewi01Oe_8f_MAhXMtxQKHfEXDXcQFggeMAA&url=http%3A%2F%2Fasafm.army.mil%2FDocuments%2FOfficeDocuments%2FProponency%2Ftool%2Frmmag%2Ffy2015%2FCM-ed.pdf&usg=AFQjCNGTt3yE16TLot-oYtVr8lujSmm7OQ&bvm=bv.123325700,d.d24.)

Souza, C. A. & Zwicker, R. (2003). Sistemas ERP: Conceituação, ciclo de vida e estudos de casos comparados. São Paulo: Sistemas ERP no Brasil. Acedido a 10 de março de 2015 em

http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUK EwiQ5pCA3P_MAhUoBcAKHXOEDikQFggiMAA&url=http%3A%2F%2Fdisciplinas.stoa.usp.br%2Fmod%2Fresource%2Fview.php%3Fid%3D223251&usg=AFQjCNFt_UDxOXb-8Uw-aOM8GMKex_fdCw&bvm=bv.123325700,d.ZGg.

Wagner, W. e Antonucci, Y. (2007). An Analysis of the Imagine PA Public Sector ERP Project. Acedido a 10 março 2015 em

https://www.researchgate.net/publication/221177150_An_analysis_of_the_imagine_PA_public_sector_ERP_project.

APÊNDICES

Apêndice A: Glossário

Contabilidade Analítica – o ramo da contabilidade que mede, registra e relata informações sobre custos (Maher, 2001).

Os seguintes conceitos têm como referência o SNC-AP⁷¹.

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.

Objeto de Custo: atividade, serviço, bem, divisão, algo que seja necessário ser analisado por parte da organização.

Custo/Gasto: representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.).

Gastos diretos e gastos indiretos: 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 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.

Gastos incorporáveis e gastos não incorporáveis: gastos incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços. Por outro lado, os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços.

Gastos variáveis e gastos fixos: um gasto variável é aquele que varia de acordo com as mudanças no nível de atividade, quando outros fatores são mantidos constantes. Um gasto fixo é aquele que não varia até um determinado patamar.

Indutor de custos – mede a relação de causa e efeito entre a atividade e o output final produzido. São utilizados para imputar os gastos das atividades ao objeto de custo final (bens e serviços), devendo ser selecionados com base em relações causais ou em critérios de razoabilidade.

Centro de custo – *“Unidade organizacional dentro da Contabilidade Analítica e elemento agregador de custos indicando quais as áreas de responsabilidade que geram e influenciam esses custos”* (MDN, 2010, p. 55).

⁷¹ DL 192/2015, NCF 27.

Apêndice B: Guião de Entrevistas Exploratórias

Preâmbulo:

No âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema “*O Sistema Integrado de Gestão e a Contabilidade Analítica no Exército Português*”, surge o presente inquérito por entrevista, com o objetivo principal de verificar qual o estado atual de implementação do SIG-MDN, dando especial importância ao módulo CO (Controlling), no que toca à realização de projetos, desenvolvimentos e principais conclusões.

A entrevista é constituída por 5 perguntas de resposta aberta, tendo uma duração estimada de 25 minutos.

Desde já agradeço a sua disponibilidade em participar nesta investigação.

P1: Qual a evolução da contabilidade analítica no Exército?

P2: Quais os trabalhos académicos conhecidos nesta área?

P3: Atualmente, o que permite extrair do sistema o módulo CO?

P4: Quais os constrangimentos que condicionam a sua utilização?

P5: O que poderá ser efetuado para que este módulo entre em produtivo na sua plenitude, e quais os recursos necessários?

Apêndice C: Guião de Entrevista aos Cmdt/Dir/Ch

No âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema “*O Sistema Integrado de Gestão e a Contabilidade Analítica no Exército Português*”, surge o presente inquérito por entrevista, com o **objetivo** de verificar qual a pertinência da informação analítica sobre custos, no apoio à tomada de decisão dos Comandantes do Exército Português. Tem como **população-alvo** os Comandantes/Diretores/Chefes dos diferentes OCAD, AM e DE. O questionário é constituído por **5 perguntas** de resposta aberta. Tem uma duração estimada de 15 minutos.

Nome:

Posto/Função:

Um dos objetivos para o Exército em 2016, está relacionado com o desenvolvimento da Contabilidade Analítica. Este ramo da contabilidade, permite através do SIG-DN, a gestão de custos do Exército. A **Gestão de Custos** é o processo que envolve a mensuração e compreensão completa do custo total de uma dada ação (seja ela uma atividade, projeto, operação, serviço, etc.), a fim de apoiar a **tomada de decisão** dos Comandantes, maximizando a eficiência e eficácia da organização (FM 1_06, 2014).

GRUPO I- POTENCIALIDADES

P1: Considera ser pertinente tomar decisões com base em **previsões de custos**, por forma a **definir prioridades e melhorar o seu planeamento**?

P2: Considera ser pertinente tomar decisões com base em **análises de custos**, por forma a **otimizar processos**?

P3: Na Força Aérea Portuguesa existe a necessidade de apurar o **custo da hora de voo**, de modo a avaliar a eficiência dos recursos humanos e materiais na manutenção e sustentação dos diversos sistemas de armas. Desta forma, também conseguem estabelecer o preço da hora de voo a praticar junto das entidades públicas e privadas aquando a execução de missões solicitadas. **Ao nível do seu OCC, que tipo de informação consideraria pertinente para apoiar as suas decisões?**

GRUPO II- IMPLICAÇÕES

P4: Fruto do decorrer desta investigação e das ilações retiradas em projetos anteriores, para que fosse desenvolvido um sistema de gestão de custos, na sua plenitude, o Exército, por ventura, teria que:

- organizar um núcleo/departamento específico nesta área;
- suportar os **custos com a formação** a todos os Chefes das Subsecções Financeiras, Adjuntos dos Chefes das Subsecções e Assistentes Administrativos de todas as U/E/O.

Qual a sua opinião em relação ao custo-benefício desta hipótese?

P5: Qual poderá ser o **impacto** da existência de um sistema de gestão de custos, que nos proporcione informação sobre os custos do Exército, tendo em conta as **especificidades da instituição militar**?

Apêndice D: Guião de Entrevista aos Conselheiros na área financeira

No âmbito do Trabalho de Investigação Aplicada, subordinado ao tema “*O Sistema Integrado de Gestão e a Contabilidade Analítica no Exército Português*”, surge o presente inquérito por entrevista, com o **objetivo** de verificar qual a pertinência da informação analítica sobre custos, no apoio à tomada de decisão dos Comandantes do Exército Português. Tem como **população-alvo** os Conselheiros, na área financeira, dos diferentes OCC. O questionário é constituído por **5 perguntas** de resposta aberta. Tem uma duração estimada de 15 minutos.

Nome:

Posto/Função:

Um dos objetivos para o Exército em 2016, está relacionado com o desenvolvimento da Contabilidade Analítica. Este ramo da contabilidade, permite através do SIG-DN, a gestão de custos do Exército. A **Gestão de Custos** é o processo que envolve a mensuração e compreensão completa do custo total de uma dada ação (seja ela uma atividade, projeto, operação, serviço, etc.), a fim de apoiar a **tomada de decisão** dos Comandantes, maximizando a eficiência e eficácia da organização (FM 1_06, 2014).

GRUPO I- POTENCIALIDADES

P1: Considera ser pertinente apoiar as decisões do seu Comandante com base em previsões de custos, por forma a definir prioridades e melhorar o seu planeamento?

P2: Considera ser pertinente apoiar as decisões do seu Comandante com base em análises de custos, por forma a otimizar processos?

P3: Na Força Aérea Portuguesa existe a necessidade de apurar o custo da hora de voo, de modo a avaliar a eficiência dos recursos humanos e materiais na manutenção e sustentação dos diversos sistemas de armas. Desta forma, também conseguem estabelecer o preço da hora de voo a praticar junto das entidades públicas e privadas aquando a execução de missões solicitadas. Ao nível do seu OCC, que tipo de informação consideraria pertinente para apoiar as decisões do seu Cmdt/Dir/Ch?

GRUPO II- IMPLICAÇÕES

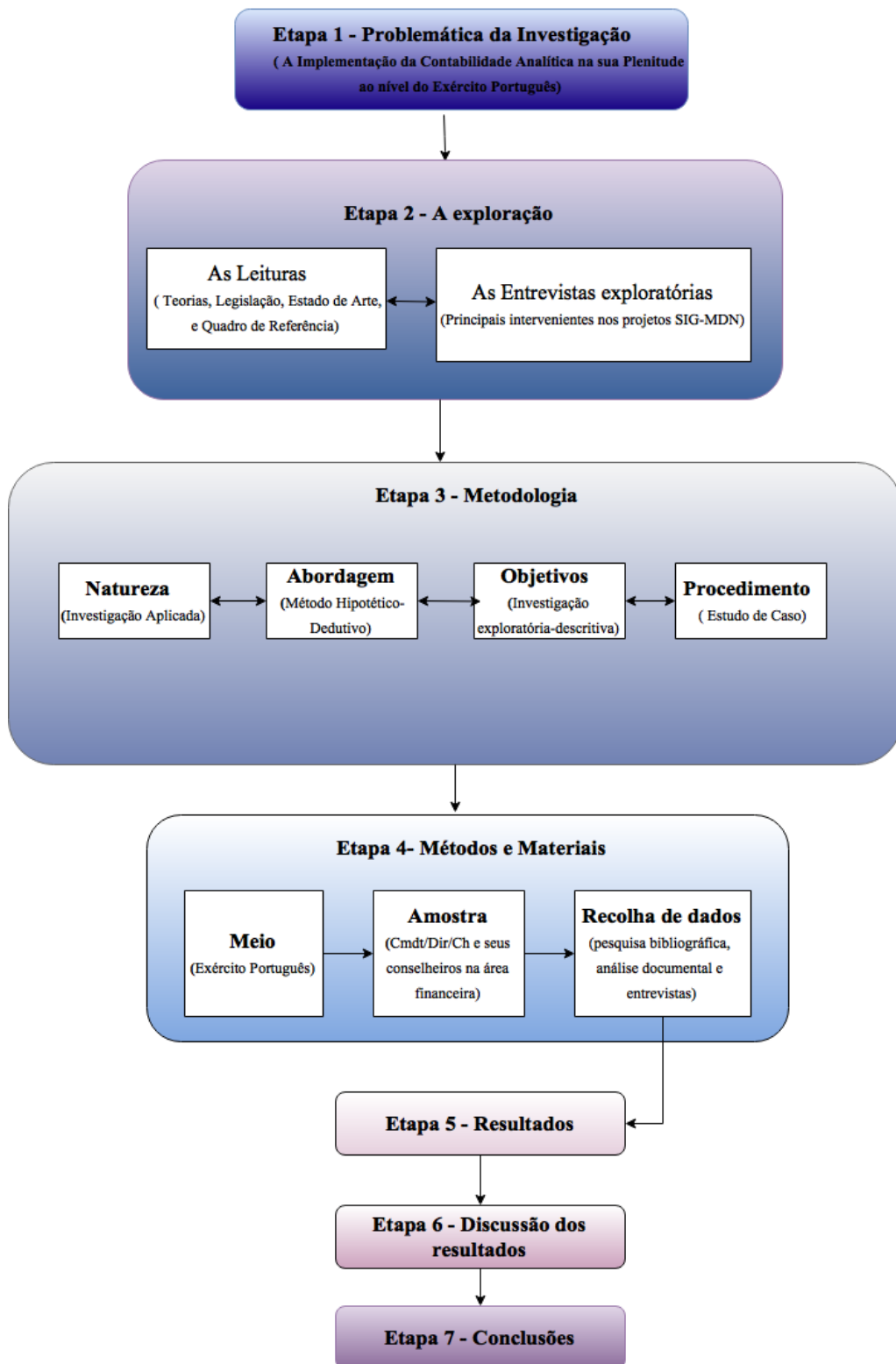
P4: Fruto do decorrer desta investigação e das ilações retiradas em projetos anteriores, para que fosse desenvolvido um sistema de gestão de custos, na sua plenitude, o Exército, por ventura, teria que:

- organizar um núcleo/departamento específico nesta área;
- suportar os **custos com a formação** a todos os Chefes das Subsecções Financeiras, Adjuntos dos Chefes das Subsecções e Assistentes Administrativos de todas as U/E/O.

Qual a sua opinião em relação ao custo-benefício desta hipótese?

P5: Qual poderá ser o **impacto** da existência de um sistema de gestão de custos, que nos proporcione informação sobre os custos do Exército, tendo em conta as **especificidades da instituição militar**?

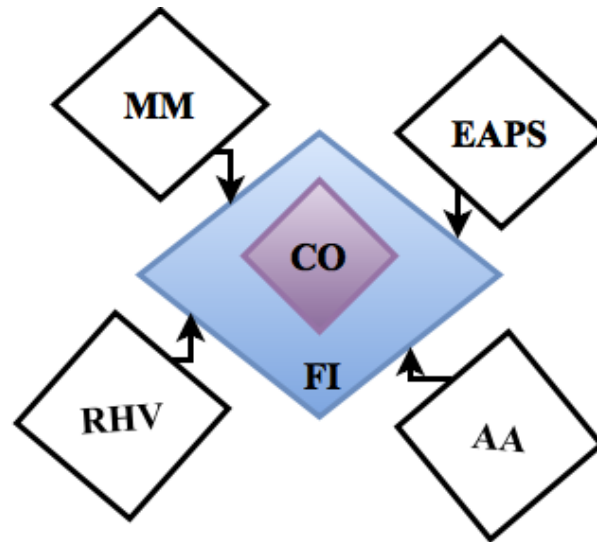
Apêndice E: Desenho de Investigação



Esquema 5: Desenho de Investigação.

Fonte: Adaptado de Quivy & Campenhoudt (2013, p. 28).

Apêndice F: Fontes de Dados do Módulo CO



Esquema 6: Fontes de dados do módulo CO.

Fonte: Elaboração própria.

ANEXOS

Anexo A: SAP na Defesa

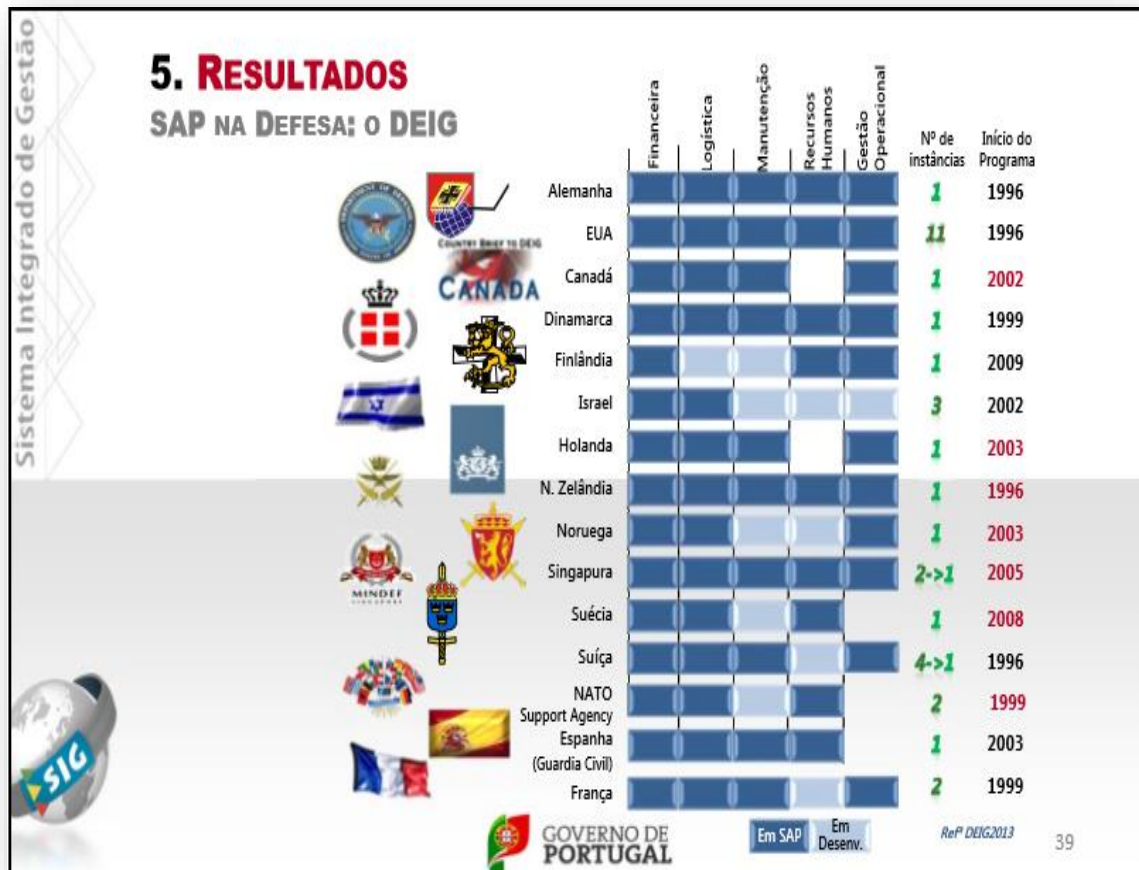


Figura 1: Sistemas SAP na Defesa.

Fonte: MDN (2013, p. 39)

Anexo B: Módulos do SIG-MDN

Cada bloco organiza-se de forma a congregar em Módulos os componentes afins. Assim, vamos encontrar quatro grupos de Módulos: Módulos Financeiros; Módulos Logísticos; Módulo de Pessoal e Módulos Transversais. Abaixo apresentam-se as componentes de cada grupo de Módulos (MDN, 2013):

1. Financeiros

- FI – Financials - Contabilidade Geral – (lançamentos no razão, pagamentos, e recebimentos);
- CO – Controlling - Contabilidade Analítica – (Gestão de centros de custos);
- AA – Asset Accounting - Imobilizado (Aquisição, transferência, amortizações e depreciações);
- EAPS - Enterprise Add-on - Public Sector (Operações relacionadas c/ orçamento);
- PS – Project System - Gestão de Projetos (LPM; PIDDAC; contratos escritos; FMS e LOA's).

2. Logísticos

- MM – Materials Management - Gestão de compras (processo de aquisição e recepção de mercadorias);
- SD – Sales and Distribution – Vendas e Distribuição.

3. Pessoal

- RHV – Human Resources and – Recursos Humanos e Vencimentos (colocações; promoções, vencimentos).

4. Transversais

- SEM-BSC - Strategic Enterprise Management (Planeamento e estratégia de negócio);
- BW - Business Warehouse (Gestão e tratamento da base de dados);
- BO – Indicadores de Gestão.

Anexo C: GFEBs System Components

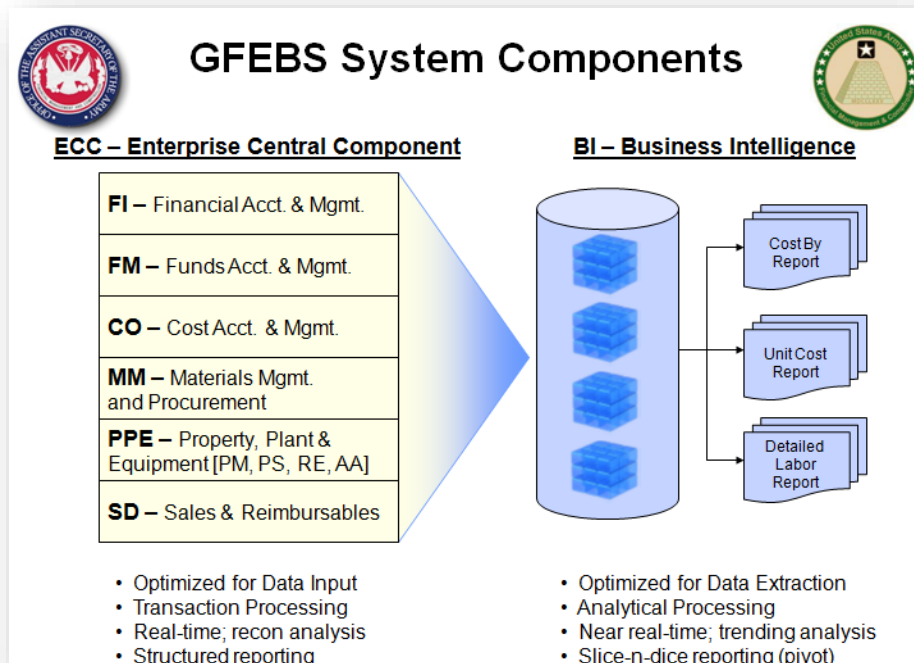


Figura 2: Componentes do sistema GFEBs.

Fonte: Davis, D. (2011, p. 10)

The General Fund Enterprise Business System (GFEBs) functional scope and processes include the General Ledger, Accounts Payable, Accounts Receivable, Funds Management, **Cost Management**, Financial Reporting, and Property, Plant and Equipment Management. GFEBs has the ability to empower leaders to make strategic business decisions that have a direct and positive impact on America’s fighting force (Davis, D. (2011, p.10).

Anexo D: *Soldier Support Institute*

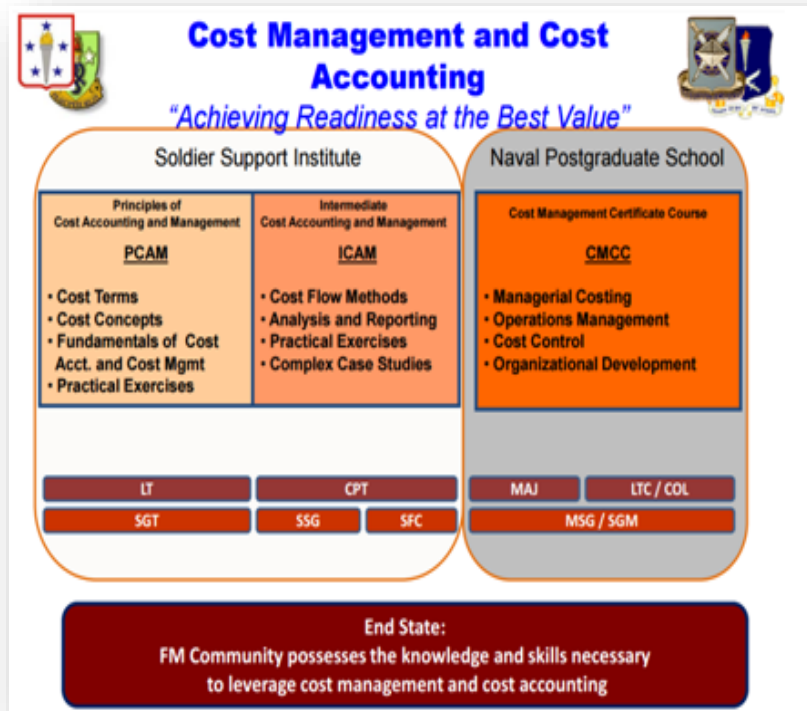


Figura 3: Cursos ministrados na área do *Cost Management*.

Fonte: Davis, D. (2011, p. 30)

Anexo E: Planeamento em SIG-MDN



Figura 4: Ciclo de Planeamento em SIG-MDN

Fonte: MDN (2015, p. 6)

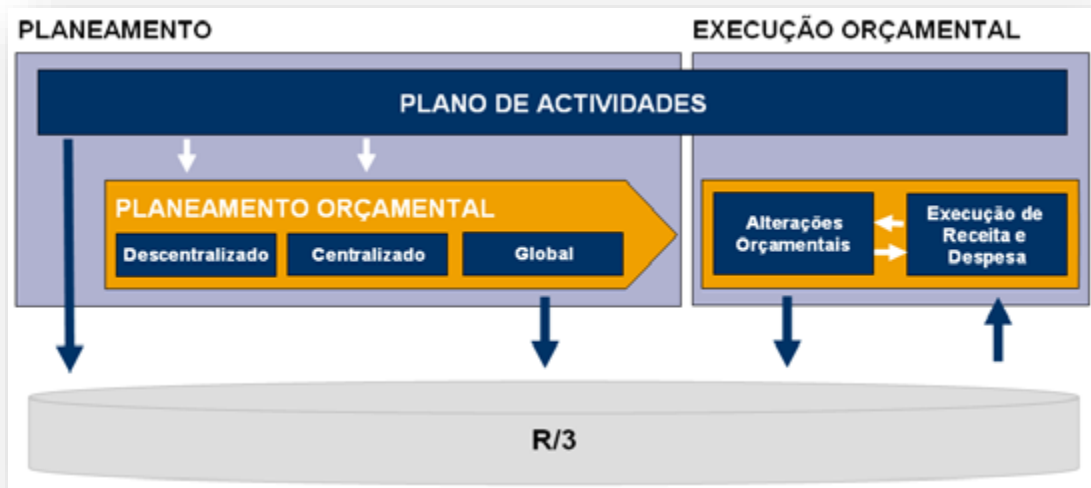
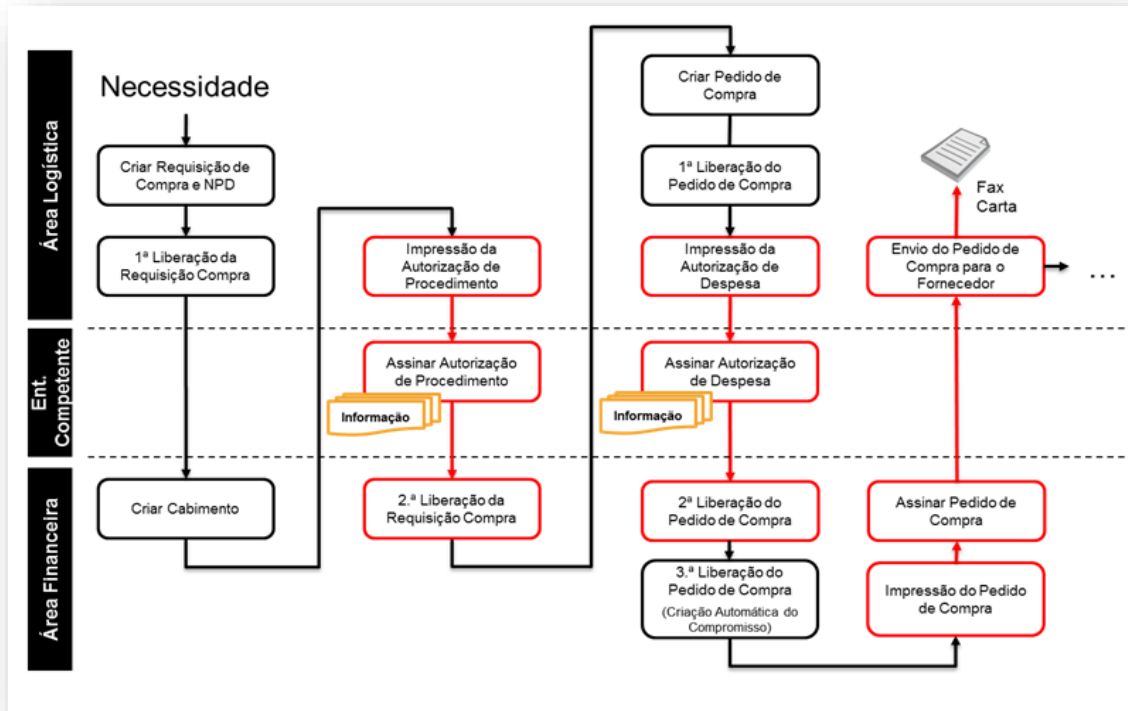


Figura 5: Planeamento e o Orçamento Descentralizado.

Fonte: MDN (2015, p. 6)

Anexo F: Processo da Despesa em SIG-MDN



Esquema 7: Fluxo genérico da execução da despesa.

Fonte: DFin (2013a, p. 25)



Esquema 8: Processo de despesa e ligação entre módulos do SIG-MDN.

Fonte: DFin (2013a, p. 34)

Anexo G: Distribuição de Custos com Pessoal

Distribuição de custos modificar

Administração da organização info...

Nº pessoal: 49999006 Contr.: 49999006 50032625 49999006

Nome: Manuel António de Sousa

Grupo empreg: A Militares QP Área RecsHum: 4000 Exército Nº Ident.: 11100085

SubgrpEmprg.: A1 Activo Posto/Cat.: 000023 Alferes

Válido: 01.12.2015 até 31.12.9999 Mod.: 16.10.2015 D8001117

Distrib.: 01 Salário/ordenado

Centro custo mestre: 4001000001 CFGeral

Distribuição de custos

Empr	Centro cst	Ordem	Elemento PEP	Denominação	%	Den.clas:
4000	4001000001			CFGeral	50,00	
4000	4399000003			DFIN-VENCIMENTOS	50,00	

EntrsNvs. Entrada 1 / 2

Distrib.: 01 Salário/ordenado

Centro custo mestre: 4001000001 CFGeral

Distribuição de custos

Divs	Fundos	Denominação	Cen.fin.	Denominação	Área funcional
4010	10.1230002	Gestão administrativ	4399.030324	Desp Pess-PME- DC	123
4399	10.1230002	Gestão administrativ	4399.030324	Desp Pess-PME- DC	123

EntrsNvs. Entrada 1 / 2

Figura 6: Distribuição de Custos de Pessoal em SIG-MDN.

Fonte: MDN (2016, p. 31)

Anexo H: Quadro Orgânico Direção de Finanças

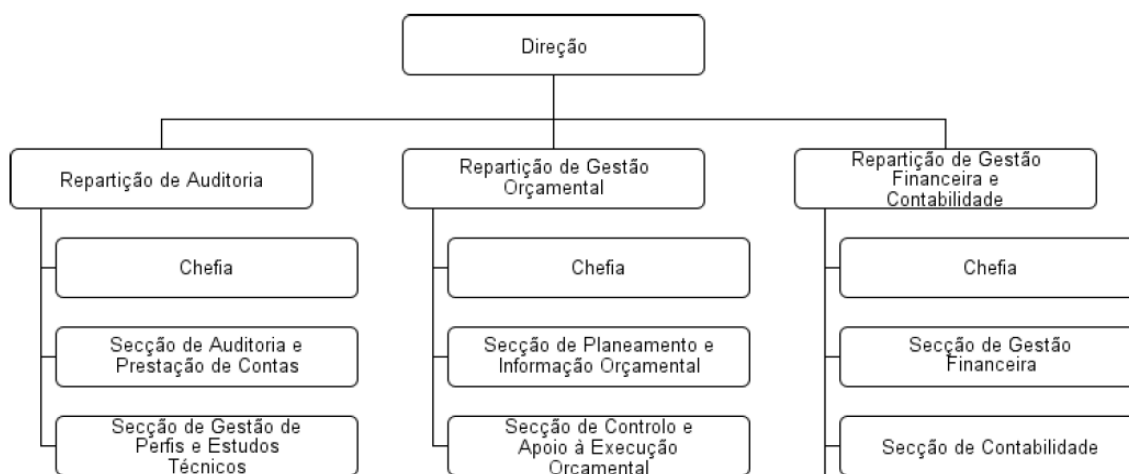


Figura 7: Organograma da Direção de Finanças.

Fonte: DFin (2014, p. 3)

- a. Estudar, propor, coordenar e emitir pareceres no âmbito dos recursos financeiros do Exército.
- b. Apoiar, em estreita coordenação com o Estado-Maior do Exército (EME), a elaboração e controlo do plano de atividades do Exército.
- c. Efetuar e coordenar a integração do plano de atividades do Exército na proposta de orçamento do Exército.
- d. Assegurar a elaboração, execução e controlo do orçamento do Exército.
- e. 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.
- f. Promover a preparação e o envio da informação a prestar a entidades externas ao Exército, nos termos previstos na legislação em vigor.
- g. Centralizar os pagamentos e recebimentos do Exército, de acordo com os princípios da unidade de tesouraria do Estado.
- h. Assegurar o cumprimento de todas as obrigações fiscais e declarativas do Exército.
- i. Proceder à elaboração da consolidação de contas das Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (U/E/O) do Exército e submeter a conta de gerência do Exército à apreciação e homologação do Tribunal de Contas.
- j. Diligenciar, junto do Ministério das Finanças, a libertação dos meios financeiros para utilização no Exército.
- k. Desenvolver ações de auditoria interna, análise do controlo interno e missões de acompanhamento e apoio técnico no Exército, bem como garantir a confiança e integridade da informação financeira, a regularidade financeira e a conformidade com a legislação, regulamentos e normas.