



## **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração Militar**

### **TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

# **O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL: CONCEPÇÃO DE UM MODELO DE CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA O EXÉRCITO**

**AUTOR: Aspirante ADMIL Paulo Jorge Pires Fernandes**

**ORIENTADOR: Tenente-Coronel ADMIL (Mestre) Fernando J. E. Fialho Barnabé**

**CO-ORIENTADOR: Major ADMIL José Manuel Pinto Cano**

**LISBOA, AGOSTO DE 2010**



## **ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração Militar**

### **TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

# **“O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL: CONCEPÇÃO DE UM MODELO DE CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA O EXÉRCITO”**

**AUTOR: Aspirante ADMIL Paulo Jorge Pires Fernandes**

**ORIENTADOR: Tenente-Coronel ADMIL (Mestre) Fernando J. E. Fialho Barnabé**

**CO-ORIENTADOR: Major ADMIL José Manuel Pinto Cano**

**LISBOA, AGOSTO DE 2010**

# DEDICATÓRIA

À minha namorada!

## AGRADECIMENTOS

Embora esta última etapa de formação da Academia Militar se revista de natureza individual pelo resultado de extensas horas de análise e reflexão, não poderia deixar de agradecer e expressar o meu reconhecimento a todos aqueles que directa ou indirectamente contribuíram para a sua realização.

Não atribuindo maior ou menor relevância pela ordem de agradecimentos, gostaria de agradecer ao orientador deste trabalho, o Tenente-Coronel Fernando Barnabé, pela dedicação, simpatia, apoio e constante acompanhamento, sem o qual não seria possível suplantar as dificuldades que advieram na realização deste trabalho.

Ao Director de Curso, Tenente-Coronel Pedro Guimarães, pela forma dedicada com que sempre nos acompanhou e pela preocupação demonstrada durante todo o tirocínio.

Ao Major Cano gostaria de deixar aqui patente o meu sincero obrigado pela disponibilidade demonstrada desde o nosso primeiro contacto, pelo contributo e incansável esforço de acompanhamento deste trabalho, bem como pelo seu conhecimento nesta área. Ainda de realçar o seu conhecimento e contributos de variada índole para este trabalho.

Ao Major Augusto, Tenente Brito, Tenente Fernandes, Tenente Azevedo e ao Tenente Fontes e Alferes Ferreira pela sua vontade de ajudar e transmitir conhecimento, pela forma como me acolheram e acompanharam ao longo de todo o trabalho.

A todas as pessoas que compõem a Direcção de Finanças e a Escola Prática dos Serviços, pela forma calorosa e carinhosa com que sempre fui recebido durante o período de realização deste trabalho.

Aos Ex.mos Comandantes, Directores e Chefes das UEO do Exército Português que me auxiliaram, preenchendo os questionários que contribuíram o término deste trabalho.

Aos meus camaradas do curso geral, em particular aos do meu curso, pela camaradagem, apoio e colaboração demonstrada em todos os momentos deste longo percurso na Academia Militar.

À minha família, pelo incansável apoio e carinho que me proporcionaram sempre, não só durante este período, mas durante toda a minha formação.

A todos, pela força, apoio, dedicação e enorme compreensão, um sincero obrigado.

# RESUMO

A implementação da contabilidade analítica no Exército Português é já um desejo muito antigo, contudo a sua complexidade aliada à sua não obrigatoriedade fez com que se tenha deixado cair no esquecimento. A partir de 2006, o Exército adoptou o Sistema Integrado de Gestão, fruto da exigência de uma gestão por objectivos, a obrigatoriedade de racionalizar recursos e reduzir despesas e a necessidade de prestação de contas uniforme ao Tribunal de Contas. Contudo, a contabilidade analítica através do SIG (Módulo CO) só desde 2008 tem sido alvo de implementação, não se encontrando actualmente implementado na sua plenitude.

Assim, este estudo incide na possibilidade de implementação de um modelo comum de contabilidade analítica, através do Módulo CO do SIG. Tem como principais objectivos verificar o estado de implementação do Módulo CO na Instituição, de que forma esta poderá ajudar na tomada de decisão, no cálculo dos desvios e se constitui ou não uma mais-valia.

Este trabalho divide-se em duas partes. Na primeira parte efectua-se o enquadramento teórico, no qual se aborda os sistemas de informação, mais precisamente o Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional, adoptado pelo Exército Português em 2006, a contabilidade analítica no SIG (Módulo CO) e posteriormente faz-se uma abordagem à contabilidade analítica no Exército. A segunda parte reporta-se ao trabalho de campo, à análise e discussão dos resultados obtidos durante o trabalho de campo desenvolvido e às conclusões e recomendações.

A metodologia aplicada baseia-se na investigação em ciências sociais, aplicando-se a análise documental na parte teórica e na observação directa e realização de entrevistas e questionários a amostras diferentes com o intuito de obter uma percepção sobre o modelo de contabilidade analítica para o Exército Português.

Chegou-se à conclusão que é possível implementar um modelo comum de contabilidade analítica a todo o Exército, sendo esta preocupação, uma necessidade e desejo há muito conhecida na realidade da Instituição.

Por fim, propõe-se a possibilidade do desenvolvimento e implementação dos Blocos de Logística, Recursos Humanos e Indicadores de Gestão (*Balanced Scorecard* como instrumento complementar de apoio à decisão), bem como um esforço na implementação do Módulo CO na sua plenitude, pois consiste numa mais-valia para a Instituição.

**Palavras-chave:** SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO, CONTABILIDADE ANALÍTICA, MODELO DE CONTABILIDADE ANALÍTICA, EXÉRCITO PORTUGUÊS.

## ABSTRACT

The implementation of analytic accounting in the Portuguese Army is a very old desire, however its complexity and the fact of being not mandatory, led to its demise. From 2006, the Army adopted the Integrated Management System, as a result of the requirement of management by objectives, to rationalize resources and reduce costs and the need for accountability to the Court of Accounts. However, analytic accounting by the Integrated Management System (CO Module) has only recently been implemented, not being currently implemented in full.

Thus, this study focuses on the possibility of implementing a common model of analytic accounting, through the CO Module of Integrated Management System. Its main purposes are to verify the status of implementation of the CO Module in the institution, how this could help in decision making, in the calculation of deviations and whether or not it constitutes an advantage.

This work is divided in two parts. The first includes the theoretical framework, which addresses the information systems, specifically the Integrated Management System of the Ministry of National Defense, adopted by the Portuguese Army in 2006, the analytic accounting in the Integrated Management System (CO Module) and then an approach to analytic accounting in the Army. The second part refers to field work, analysis and discussion of results obtained during the field work and the conclusions and recommendations.

The methodology is based on document analysis in theoretical part and on direct observation and interviews and questionnaires to different areas in order to obtain a perception of the analytic accounting model for the Portuguese Army. It was concluded that it is possible to implement a common analytic accounting system in the entire Army, this being a long time aim of the institution.

Finally, the possibility is proposed of the development and implementation of Blocks of Logistics, Human Resources and Management Indicators (*Balanced Scorecard* as an additional tool for decision support), an effort in the implementation of the CO Module in its complete form, because it is an advantage for the institution.

**Key words:** INTEGRATED MANAGEMENT SYSTEM; ANALYTIC ACCOUNTING; ANALYTIC ACCOUNTING MODEL; PORTUGUESE ARMY.

# ÍNDICE GERAL

<b>DEDICATÓRIA</b> .....	<b>i</b>
<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	<b>ii</b>
<b>RESUMO</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iv</b>
<b>ÍNDICE GERAL</b> .....	<b>v</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS</b> .....	<b>x</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS</b> .....	<b>xi</b>
<b>ÍNDICE DE QUADROS</b> .....	<b>xii</b>
<b>ÍNDICE DE TABELAS</b> .....	<b>xiii</b>
<b>LISTA DE SIGLAS</b> .....	<b>xv</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	<b>xvii</b>
<b>LISTA DE SÍMBOLOS</b> .....	<b>xviii</b>
<b>CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO</b> .....	<b>1</b>
1.1 INTRODUÇÃO.....	1
1.2 ENQUADRAMENTO .....	1
1.3 JUSTIFICAÇÃO E PERTINÊNCIA DO ESTUDO .....	2
1.4 PROBLEMA DA INVESTIGAÇÃO.....	2
1.5 OBJECTIVOS .....	3
1.6 QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO.....	3
1.7 HIPÓTESES .....	3
1.8 METODOLOGIA E MODELO DE INVESTIGAÇÃO .....	4
1.9 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	4
<b>PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>5</b>
<b>CAPÍTULO 2: OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO</b> .....	<b>5</b>
2.2 INFORMAÇÃO, TECNOLOGIAS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO .....	5

2.3	SISTEMAS DE ENTERPRISE RESOURCE PLANNING .....	6
2.3.1	Evolução.....	6
2.3.2	Sistemas Enterprise Resource Planning.....	7
2.4	O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MDN.....	8
2.4.1	Contexto da Implementação do SIG/MDN .....	8
2.4.2	A Implementação do SIG/MDN no Exército Português .....	8
2.4.3	Modelo de Implementação do Sistema Integrado de Gestão.....	9
2.4.4	Estruturação dos Blocos do Projecto .....	9
2.4.5	Módulo <i>Controlling</i> do Sistema Integrado de Gestão.....	10
2.5	SUMÁRIO .....	10
<b>CAPÍTULO 3: CONTABILIDADE ANALÍTICA.....</b>		<b>11</b>
3.1	INTRODUÇÃO.....	11
3.2	ENQUADRAMENTO.....	11
3.3	CONTABILIDADE ANALÍTICA, DE GESTÃO E DE CUSTOS.....	11
3.4	CARACTERIZAÇÃO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA.....	13
3.5	SISTEMAS DE CONTABILIDADE ANALÍTICA .....	14
3.5.1	Sistemas de Custeio.....	15
3.5.1.1	PRINCÍPIOS DE CUSTEIO .....	15
3.5.1.2	Métodos de Custeio.....	16
3.5.1.2.1	MÉTODO DAS SECÇÕES HOMOGÉNEAS.....	16
3.5.1.2.2	MÉTODO ACTIVITY BASED COSTING .....	17
3.5	SUMÁRIO .....	17
<b>CAPÍTULO 4: EXÉRCITO PORTUGUÊS E A CONTABILIDADE ANALÍTICA.....</b>		<b>18</b>
4.1	INTRODUÇÃO.....	18
4.2	MISSÃO, ORGANIZAÇÃO E RECURSOS FINANCEIROS.....	18
4.3	ENQUADRAMENTO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS NO REGIME JURÍDICO E FINANCEIRO DOS SERVIÇOS E ORGANISMOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	19
4.4	ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONTABILIDADE ANALÍTICA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	19

4.5	MÓDULO CO NO EXÉRCITO PORTUGUÊS .....	20
4.5.1	SITUAÇÃO ACTUAL .....	20
4.5.2	MODELO IMPLEMENTADO NAS UNIDADES PILOTO .....	21
4.5.3	Necessidades .....	23
4.6	SUMÁRIO .....	23
<b>PARTE II – TRABALHO DE CAMPO .....</b>		<b>24</b>
<b>CAPÍTULO 5: METODOLOGIA.....</b>		<b>24</b>
5.1	INTRODUÇÃO.....	24
5.2	MÉTODO DE ABORDAGEM .....	24
5.3	PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS .....	25
5.4	ENTREVISTAS .....	25
5.5	QUESTIONÁRIOS .....	26
5.6	MEIOS UTILIZADOS .....	28
5.7	SUMÁRIO .....	28
<b>CAPÍTULO 6: ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>		<b>29</b>
6.1	INTRODUÇÃO.....	29
6.2	ANÁLISE DAS ENTREVISTAS.....	29
6.2.1	Análise dos Resultados às Respostas dos Inquiridos .....	29
6.3	CONCLUSÕES DAS ENTREVISTAS .....	31
6.4	ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS.....	32
6.4.1	Caracterização dos Inquiridos .....	32
6.4.2	Análise dos Resultados às Respostas dos Inquiridos .....	33
6.5	CONCLUSÕES DOS QUESTIONÁRIOS.....	37
6.6	CONCLUSÕES ACERCA DO MODELO.....	37
<b>CAPÍTULO 7: CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>		<b>40</b>
7.1	INTRODUÇÃO.....	40
7.2	VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES .....	40
7.3	CONCLUSÕES FINAIS.....	42
7.4	RECOMENDAÇÕES.....	43

7.5	LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO .....	43
7.6	INVESTIGAÇÕES FUTURAS .....	44
	<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>45</b>
	<b>GLOSSÁRIO .....</b>	<b>49</b>
	<b>APÊNDICES .....</b>	<b>52</b>
	<b>APÊNDICE A: DESCRIÇÃO DA METODOLOGIA ASAP .....</b>	<b>53</b>
	<b>APÊNDICE B: CONSTITUIÇÃO DO SIG/MDN (POR MÓDULOS) .....</b>	<b>55</b>
	<b>APÊNDICE C: COMPONENTES ACTIVOS DA ESTRUTURA ORGANIZATIVA DO</b>	
	<b>          MÓDULO CO .....</b>	<b>56</b>
	<b>APÊNDICE D: TAREFAS POSSÍVEIS DE EXECUTAR NO MÓDULO CO .....</b>	<b>57</b>
	<b>APÊNDICE E: PARTICULARIDADES DA CONTABILIDADE .....</b>	<b>58</b>
	<b>APÊNDICE F: OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA .....</b>	<b>59</b>
	<b>APÊNDICE G: NÍVEIS DE GESTÃO .....</b>	<b>60</b>
	<b>APÊNDICE H: GUIÃO DA ENTREVISTA .....</b>	<b>61</b>
	<b>APÊNDICE I: QUESTIONÁRIO .....</b>	<b>65</b>
I.1	INTRODUÇÃO .....	65
I.2	QUADRO DE VARIÁVEIS .....	66
I.3	QUESTIONÁRIO .....	67
	<b>APÊNDICE J: TRANSCRIÇÃO E ANÁLISE DAS ENTREVISTAS .....</b>	<b>73</b>
J.1	ENTREVISTA N.º 1 .....	73
J.2	ENTREVISTA N.º 2 .....	76
J.3	ENTREVISTA N.º 3 .....	79
J.4	ENTREVISTA N.º 4 .....	82
J.5	ENTREVISTA N.º 5 .....	85
J.6	ANÁLISE ÀS ENTREVISTAS .....	87
	<b>APÊNDICE L: CARACTERIZAÇÃO DETALHADA DO INQUIRIDO .....</b>	<b>91</b>
	<b>APÊNDICE M: SÍNTESE DAS RESPOSTAS AOS QUESTIONÁRIOS .....</b>	<b>93</b>
	<b>APÊNDICE N: APRESENTAÇÃO DETALHADA DOS RESULTADOS OBTIDOS .....</b>	<b>94</b>
	<b>APÊNDICE O: APRESENTAÇÃO DETALHADA DOS RESULTADOS OBTIDOS .....</b>	<b>95</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>106</b>
	<b>ANEXO P: DESCRIÇÃO DAS ESTRUTURAS ORGANIZATIVAS (EMPRESA) .....</b>	<b>107</b>
	<b>ANEXO Q: DESENHO GLOBAL DO SAP R/3 .....</b>	<b>108</b>
	<b>ANEXO R: ROADMAP DA METODOLOGIA ASAP .....</b>	<b>109</b>
	<b>ANEXO S: CALENDARIZAÇÃO DO PROJECTO SIG/MDN .....</b>	<b>110</b>

<b>ANEXO T: INTEGRAÇÃO DAS DIFERENTES CONTABILIDADES .....</b>	<b>111</b>
<b>ANEXO U: METODOLOGIA DE IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO DAS SECÇÕES</b>	
<b>HOMOGÉNEAS SEGUNDO BORNIA.....</b>	<b>112</b>
<b>ANEXO V: MISSÃO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS.....</b>	<b>114</b>
<b>ANEXO X: ORGANIZAÇÃO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS .....</b>	<b>115</b>
<b>ANEXO Z: DETERMINAÇÃO DA DIMENSÃO DA AMOSTRA.....</b>	<b>116</b>

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 4.1: Modelo de Contabilidade Analítica implementado nas unidades piloto. ....	22
Figura 6.1: Proposta de Modelo de Contabilidade Analítica. ....	39
Figura F.1: Objectivos da Contabilidade Analítica. ....	59
Figura G.1: Níveis de gestão. ....	60
Figura P.1: Descrição das estruturas organizativas (Empresas). ....	107
Figura Q.1: Módulos do SAP R/3. ....	108
Figura R.1: Etapas de implementação da Metodologia ASAP. ....	109
Figura S.1: Calendarização do projecto SIG/MDN. ....	110
Figura T.1: Integração da Contabilidade Analítica. ....	111
Figura X.1: Organização do Exército Português. ....	115

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 6.1: Distribuição do posto. ....	33
Gráfico 6.2: Distribuição da idade. ....	33
Gráfico 6.3: Distribuição das habilitações literárias. ....	33
Gráfico 6.4: Distribuição da tipologia das UEO. ....	33
Gráfico M.1: Síntese das respostas aos questionários.....	93

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 5.1: Caracterização da amostra das entrevistas.....	26
Quadro 6.1: Escala de níveis do questionário.....	34
Quadro H.1: Perguntas por blocos temáticos.....	64
Quadro I.1: Variáveis analisadas no questionário.....	66
Quadro J.1: Análise de resultados da questão n.º 6.....	87
Quadro J.2: Análise de resultados da questão n.º 7.....	87
Quadro J.3: Análise de resultados da questão n.º 8.....	88
Quadro J.4: Análise de resultados da questão n.º 9.....	88
Quadro J.5: Análise de resultados da questão n.º 10.....	89
Quadro J.6: Análise de resultados da questão n.º 11.....	89
Quadro J.7: Análise de resultados da questão n.º 12.....	90
Quadro J.8: Análise de resultados da questão n.º 13.....	90

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela L.1: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 1.....	91
Tabela L.2: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 2.....	91
Tabela L.3: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 3.....	91
Tabela L.4: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 4.....	92
Tabela L.5: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 5.....	92
Tabela L.6: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 6.....	92
Tabela N.1: Apresentação detalhada dos resultados obtidos.....	94
Tabela O.1: Teste de Alfa Cronbach.....	95
Tabela O.2: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 7.....	95
Tabela O.3: Valores de estatística descritiva da questão n.º 7.....	95
Tabela O.4: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 8.....	96
Tabela O.5: Valores de estatística descritiva da questão n.º 8.....	96
Tabela O.6: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 9.....	96
Tabela O.7: Valores de estatística descritiva da questão n.º 9.....	96
Tabela O.8: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 10.....	97
Tabela O.9: Valores de estatística descritiva da questão n.º 10.....	97
Tabela O.10: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 11.....	97
Tabela O.11: Valores de estatística descritiva da questão n.º 11.....	98
Tabela O.12: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 12.....	98
Tabela O.13: Valores de estatística descritiva da questão n.º 12.....	98
Tabela O.14: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 13.....	98
Tabela O.15: Valores de estatística descritiva da questão n.º 13.....	99
Tabela O.16: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 14.....	99
Tabela O.17: Valores de estatística descritiva da questão n.º 14.....	99
Tabela O.18: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 15.....	100
Tabela O.19: Valores de estatística descritiva da questão n.º 15.....	100
Tabela O.20: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 16.....	100

Tabela O.21: Valores de estatística descritiva da questão n.º 16.....	100
Tabela O.22: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 17. ....	101
Tabela O.23: Valores de estatística descritiva da questão n.º 17.....	101
Tabela O.24: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 18. ....	101
Tabela O.25: Valores de estatística descritiva da questão n.º 18.....	102
Tabela O.26: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 19. ....	102
Tabela O.27: Valores de estatística descritiva da questão n.º 19.....	102
Tabela O.28: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 20. ....	102
Tabela O.29: Valores de estatística descritiva da questão n.º 20.....	103
Tabela O.30: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 21. ....	103
Tabela O.31: Valores de estatística descritiva da questão n.º 21.....	103
Tabela O.32: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 22. ....	103
Tabela O.33: Valores de estatística descritiva da questão n.º 22.....	104
Tabela O.34: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 23. ....	104
Tabela O.35: Valores de estatística descritiva da questão n.º 23.....	104
Tabela O.36: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 24. ....	104
Tabela O.37: Valores de estatística descritiva da questão n.º 24.....	105
Tabela O.38: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 25. ....	105
Tabela O.39: Valores de estatística descritiva da questão n.º 25.....	105
Tabela Z.1: Validade do estudo. ....	116

## LISTA DE SIGLAS

- ABC:** *Activity-Based Costing*
- ADMIL:** Administração Militar
- AM:** Academia Militar
- AP:** Administração Pública
- ASAP:** *Accelerated systems, applications products*
- 
- C:** Concordo
- CDD:** Centro de Dados da Defesa
- CGE:** Conta Geral do Estado
- CID:** Comando de Instrução e Doutrina
- CME:** Centro Militar de Electrónica
- CNCP:** Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
- CO:** *Controlling*
- CCT:** Centro de Comando Terrestre
- COSF:** Componente Operacional do Sistema de Forças
- CT:** Concordo Totalmente
- 
- D:** Discordo
- DCCR:** Despesas com compensação de receitas
- DFin:** Direcção de Finanças
- DGO:** Direcção Geral do Orçamento
- DGT:** Direcção Geral do Tesouro
- DN:** Defesa Nacional
- DT:** Discordo Totalmente
- 
- EPA:** Escola Prática de Artilharia
- EPS:** Escola Prática dos Serviços
- ERP:** *Enterprise Resource Planning*
- 
- FA:** Forças Armadas

- IPE:** Instituto dos Pupilos do Exército
- MDN:** Ministério da Defesa Nacional
- MRP:** *Materials Requirements Planning*
- MRP II:** *Manufacturing Requirements Planning*
- NCND:** Não Concordo Nem Discordo
- NIB:** Número de Identificação Bancária
- OBE:** Órgãos de Base do Exército
- OC:** Órgãos de Coordenação
- OCAD:** Órgão Central de Administração e Direcção
- OI:** Órgãos de Inspecção
- OMDN:** Orçamento do Ministério da Defesa Nacional
- PA:** Plano de Actividades
- POC:** Plano Oficial de Contabilidade
- POCAL:** Plano Oficial de Contabilidade da Administração Local
- POC-E:** Plano Oficial de Contabilidade – Educação
- POC-MS:** Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
- POCP:** Plano Oficial de Contabilidade Pública
- POC-SS:** Plano Oficial de Contabilidade Pública da Segurança Social
- RAFE:** Regime de Administração Financeira do Estado
- RAP:** Reforma da Administração Pública
- SAP:** *Systems, applications products*
- SEM/BW:** Strategic Enterprise Management / Business Information Warehouse
- SI:** Sistemas de Informação
- SIC:** Sistema de Informação Contabilística
- SIG:** Sistema Integrado de Gestão
- TC:** Tribunal de Contas
- TI:** Tecnologias de Informação
- TIA:** Trabalho de Investigação Aplicada
- TIC:** Tecnologias de Informação e Comunicação
- UEO:** Unidade, Estabelecimento ou Órgão

# LISTA DE ABREVIATURAS

**Art.º:** Artigo

**CFin:** Centro de Finanças

**Cmdt/Dir/Ch:** Comandante, Director ou Chefe

**Dec-Lei:** Decreto-Lei

**DFin:** Direcção de Finanças

***Et al. (et aliae):*** E outros (para pessoas)

***Etc. (et cetera):*** E outros (para coisas)

***In:*** Citado em

**MAJ:** Major

**N.º:** Número

**p.** Página

**S.d.:** Sem data

**TEN:** Tenente

## LISTA DE SÍMBOLOS

- n:** Amostra
- s:** Desvio Padrão
- $\epsilon$ :** Margem de erro
- $x_m$ :** Média
- $\lambda$ :** Nível de Confiança
- D:** Nível de erro
- $\alpha$ :** Nível de Significância
- $Z_{\alpha/2}$ :** Normal estandardizada
- %:** Percentagem
- N:** População
- p:** Proporção da população

***“O futuro pertence-nos...  
se tivermos a coragem  
de criá-lo.”***

*Al Gore*

# **CAPÍTULO 1**

## **INTRODUÇÃO**

### **1.1 INTRODUÇÃO**

Na sequência da formação académica dos cursos ministrados na Academia Militar (AM) e como término do curso surge o presente Trabalho de Investigação Aplicada (TIA), com o tema “O Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional: Concepção de um Modelo de Contabilidade Analítica para o Exército”. Para o Curso Administração Militar (ADMIL), surge como fase final do Tirocínio para Oficiais (TPO), sendo requisito necessário para a obtenção do grau Mestre. Este TIA é orientado pelo Tenente-Coronel Fernando Barnabé e co-orientado pelo Major Pinto Cano.

Neste capítulo faz-se o enquadramento e justificação do tema, apresenta-se o problema de investigação, os objectivos, as questões de investigação e as hipóteses. Enuncia-se ainda a metodologia seguida e o modelo de investigação e finalizando-se com a apresentação da síntese dos capítulos.

### **1.2 ENQUADRAMENTO**

Desde há muitos anos que o Exército Português tenta implementar a contabilidade analítica, contudo não se tem verificado grandes investimentos e progressos na tentativa de prossecução deste objectivo.

A partir de 2006, com a entrada em produtivo do sistema integrado de gestão (SIG), este desejo torna-se mais fácil de se concretizar. Contudo, as dificuldades sentidas na implementação do SIG, levaram com que alguns Módulos ficassem para segundo plano, afigurando-se nesse seio o Módulo CO – Contabilidade Analítica.

Em 2008, o Exército Português avançou com este Módulo, embora de uma forma muito ténue, na medida em que apenas entrou em produtivo em fase experimental em algumas UEO.

Actualmente, muito ainda terá de ser feito para tornar o desejo da implementação da contabilidade analítica uma realidade.

### 1.3 JUSTIFICAÇÃO E PERTINÊNCIA DO ESTUDO

A escolha do tema deste TIA teve por base o interesse do autor sobre a temática da contabilidade analítica associada aos sistemas de informação (SI). Tal como referido, este tema aborda duas áreas fundamentais, materializadas no ERP do Exército Português (SIG), adquirido em 2004 pelo MDN, e o controlo de gestão, nomeadamente o sistema de contabilidade analítica preconizado pelo Decreto-Lei nº232/97 de 03 de Setembro.

Trata-se de um tema bastante pertinente, na medida em que a implementação da contabilidade analítica no Exército Português tem sido uma preocupação constante desde há muito tempo e também pelo facto de este tema, embora tendo sido alvo de estudos anteriores, não o abordaram numa perspectiva global.

Sendo o Exército Português uma Instituição com enorme número de recursos para gerir de uma forma económica e com a máxima eficiência<sup>1</sup> e eficácia<sup>2</sup> necessita da informação expressa através da contabilidade analítica.

Sabendo que o MDN adquiriu em 2004 o SIG (SAP<sup>3</sup> R/3), será possível atribuir as responsabilidades ao programa informático, mais precisamente ao Módulo CO pela não implementação da contabilidade analítica? Atente-se que se torna contraditória a existência de uma ferramenta que permite a utilização de um sistema de contabilidade analítica, e a não implementação até à data. Avultados recursos foram necessários para dotar o MDN de uma ferramenta que realmente correspondesse às exigências pretendidas, no entanto o Exército Português ainda não consegue retirar todas as potencialidades dessa plataforma.

Neste contexto, no que respeita à contabilidade analítica e ao Módulo CO, é pertinente e urgente a concepção de um modelo capaz de traduzir com a maior exactidão possível a realidade dos factos, dotando os comandantes, directores ou chefes (Cmndt/Dir/Ch) de mais uma ferramenta de apoio à decisão.

### 1.4 PROBLEMA DA INVESTIGAÇÃO

O **objecto de estudo** desta investigação prende-se com a implementação da contabilidade analítica com recurso ao SIG (Módulo CO) no Exército Português, sendo o **objectivo geral** estudar a possibilidade de implementação de um modelo de contabilidade analítica comum a todas as UEO. Face ao exposto, considera-se importante desenvolver este trabalho de investigação sobre os SI e a contabilidade analítica, cuja questão de partida é: **De acordo com o SIG implementado no Exército Português, em que medida se poderá desenvolver um modelo de contabilidade analítica comum a todas as UEO?**

---

<sup>1</sup> Ver Glossário, p.51.

<sup>2</sup> Ver Glossário, p.51.

<sup>3</sup> *Systems, applications product.*

## 1.5 OBJECTIVOS

Para além da questão de partida à qual se pretende responder, surgem **objectivos específicos** que se ambicionam alcançar ao longo deste trabalho:

1. Verificar em que fase de implementação se encontra o Módulo CO no Exército;
2. Analisar em que medida a contabilidade analítica poderá auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão.
3. Descrever e analisar o processo de criação do modelo de contabilidade analítica que foi testado nas Unidades piloto;
4. Apresentar um modelo de contabilidade analítica para implementar no Módulo CO.

## 1.6 QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

Face aos objectivos definidos associados à questão de partida e no intuito de lhe dar resposta, surgem algumas questões derivadas para solucionar tal problemática:

1. Em que fase se encontra a implementação da contabilidade analítica no Exército Português?
2. De que forma um sistema de contabilidade analítica será importante para a tomada de decisão dos Comandantes/Directores/Chefes (Cmdt/Dir/Ch)?
3. Em que medida a implementação da contabilidade analítica poderá ser importante para o cálculo de desvios aos objectivos/actividades inicialmente traçados?
4. O recurso à contabilidade analítica através do SIG (Módulo CO) será uma mais-valia para o Exército Português?
5. Haverá possibilidade de abarcar todas as especificidades do Exército num único modelo de contabilidade analítica, para implementar através do Módulo CO do SIG?

## 1.7 HIPÓTESES

Para dar resposta à questão de partida e às questões de investigação em cima enunciadas, foram formuladas as seguintes hipóteses:

**H1:** A contabilidade analítica encontra-se implementada nalgumas UEO do Exército Português, contudo apenas algumas utilizam a contabilidade analítica através do Módulo CO do SIG.

**H2:** A contabilidade analítica fornece uma diversidade vasta de informação, que se traduzirá numa importante ferramenta para a tomada de decisão dos Cmdt/Dir/Ch.

**H3:** A contabilidade analítica permite detectar atempadamente os desvios, facilitando a determinação das devidas causas e possibilitando efectuar eventuais correcções.

**H4:** A implementação de um modelo de contabilidade analítica, através do SIG, tornar-se-á uma mais-valia para o Exército Português.

**H5:** Um modelo único de contabilidade analítica conseguirá satisfazer toda a realidade do Exército Português.

## **1.8 METODOLOGIA E MODELO DE INVESTIGAÇÃO**

Na elaboração deste TIA segue-se a metodologia no âmbito da investigação em ciências sociais e está de acordo com o que é proposto por Sarmento (2008), adaptado às orientações para o TIA da AM (Academia Militar, 2008).

A parte teórica, que constituiu o referencial teórico do estudo, procurou organizar um quadro conceptual, no âmbito da análise documental, de livros, de publicações e artigos de opinião de autores que abordam a temática dos SI, TIC e Contabilidade analítica, bem como de legislação quer para as entidades públicas, quer específica para o Exército Português.

Para a realização da segunda parte deste trabalho, a parte prática, utilizou-se o método de observação directa, realizou-se entrevistas semi-estruturadas e inquéritos. As conversas informais assumiram também um papel importante na investigação, uma vez que possibilitaram a aquisição de conhecimento.

## **1.9 ESTRUTURA DO TRABALHO**

Este TIA está estruturado em duas partes: parte teórica e parte prática. Na primeira parte, apresenta-se o referencial teórico, que sustenta a segunda parte do trabalho.

A parte da revisão de literatura possui três capítulos, sendo o segundo capítulo dedicado às TIC e SI, o terceiro à contabilidade analítica, dadas umas noções gerais, abordados alguns conceitos e os sistemas de contabilidade analítica. No quarto capítulo é feita a contextualização do Exército Português e abordada a implementação da contabilidade analítica na Instituição.

Posteriormente, na parte prática, também composta por três capítulos, inicia com o quinto capítulo onde se apresenta a metodologia do trabalho de campo, bem como o trabalho de campo efectuado e no sexto capítulo é feita a análise dos dados obtidos. Por último, o sétimo capítulo consiste na exposição das conclusões retiradas do estudo, assim como as recomendações, limitações e futuras investigações.

# PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA

## CAPÍTULO 2

### OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

#### 2.1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo é feita uma abordagem ao conceito de SI<sup>4</sup> e sua evolução ao longo do tempo, são abordados os sistemas ERP, nomeadamente o sistema SAP adoptado pelo MDN e consequentemente pelo Exército Português, em 2006.

No que concerne ao SIG/MDN do Exército Português, procede-se a uma descrição dos seus objectivos principais, do contexto da sua implementação e vantagens expectáveis com a sua implementação no Exército Português, finalizando-se com uma abordagem ao Módulo CO, que será o objecto de estudo deste TIA.

#### 2.2 INFORMAÇÃO, TECNOLOGIAS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

A realização de operações cognitivas e de comunicação<sup>5</sup> intensificaram-se com o aparecimento do computador, o que levou a alterações profundas na sociedade e por consequência nas organizações. Em poucas décadas, o tratamento e a utilização das informações foram radicalmente alterados, sendo processados, armazenados e inter-relacionados de forma automática (Amaral *et al*, 2005, p. 23).

Reconhecendo que os SI numa organização são factor crucial ao bom desempenho da mesma e sendo a própria informação<sup>6</sup> reconhecida como um recurso que deve ser gerido com a mesma determinação que o são os restantes recursos da organização, a gestão dos SI pode ser definida como o conjunto de actividades que, numa organização, são necessárias para gerir a informação, os SI e a adopção de tecnologias de informação<sup>7</sup> (TI) para a suportar (Carvalho e Amaral, 1993, p. 38).

À medida que a sociedade evolui, as organizações tornam-se mais complexas, o que provoca uma necessidade cada vez maior de tratamento da informação exigindo,

---

<sup>4</sup> Ver Glossário p.51.

<sup>5</sup> Este tema encontra-se aprofundado no Museu Virtual da Informática – [www.dsi.uminho.pt/museuv](http://www.dsi.uminho.pt/museuv).

<sup>6</sup> Ver Glossário p.51.

<sup>7</sup> Ver Glossário p.51.

consequentemente, mais dos SI. A informação passa a ser considerada como o elo fundamental de todo o processo de tomada de decisão (Rascão, 2004, p. 21).

A evolução dos SI e da sua própria utilização no seio das organizações (Magalhães, 1993), conduziu à visão das técnicas dos SI como ferramentas estratégicas, assumindo papéis cada vez mais preponderantes na condução das actividades organizacionais, tal como possibilitar aos gestores a informação necessária para a tomada de decisão (Marcelino, 1990, p.8) e permitir no momento oportuno a informação necessária para uma decisão fundamentada, permitindo assim procurar alternativas quer para a redução dos custos quer para a diferenciação de produtos e serviços (Rascão, 2004, p. 33).

As actividades de uma organização estão sujeitas, cada vez mais, a duas profundas revoluções: a das TI e a das técnicas de gestão. As organizações que souberem explorar as potencialidades de cada uma, serão as mais bem sucedidas (Tapscott e Caston, 1995).

Contudo, a evolução dos SI nas organizações reflecte novas preocupações por parte da gestão. Esta evolução parte de uma fase em que as TI eram utilizadas numa óptica exclusivamente do aumento da eficiência nas operações internas, com ganhos importantes no volume e velocidade de processamento, até chegar às fases mais avançadas com a utilização dos SI para ganhar ou manter vantagem competitiva<sup>8</sup> (Magalhães, 1993, p. 35).

Por fim, o recurso à comunicação acrescenta às TI o relacionamento de todos os elementos, dando origem às TIC (Gouveia & Ranito, 2004, p. 22).

## **2.3 SISTEMAS DE ENTERPRISE RESOURCE PLANNING**

### **2.3.1 EVOLUÇÃO**

No início da década de 60, os SI centravam-se maioritariamente no controlo do inventário.

Na década de 70, surgiu um método mais sofisticado designado por MRP. Era um sistema de planeamento de produção que reduzia o tempo de processamento e inventário.

Os MRP originais não tiveram em conta factores importantes como capacidade, espaço, capital, mudanças da engenharia e custos. Para responder a estas fraquezas surgiu, na década de 80, o *Manufacturing Resource Planning* (MRP II), uma extensão do MRP, com as funcionalidades anteriores e com a capacidade de monitorizar constantemente o processo de produção (Huang *et al*, 2003). Esta extensão dos MRP já inclui a integração com sistemas de recursos humanos e contabilidade.

---

<sup>8</sup> A obtenção e manutenção de vantagens competitivas é hoje uma necessidade para a sobrevivência das organizações. Uma organização ganha vantagem competitiva executando as actividades estrategicamente importantes de uma forma mais barata ou melhor que a concorrência. As TI assumem um papel importante na obtenção de vantagens competitivas, existindo conveniência em reconhecer e antecipar o poder das tecnologias emergentes (Porter e Millar 1985).

No início da década 90, as funcionalidades dos sistemas de produção foram estendidas para abranger outras áreas, incluindo as áreas financeiras, engenharia, recursos humanos, e outras. Estes sistemas denominavam-se de ERP (Huang *et al*, 2003).

Do ponto de vista de aplicações corporativas disponíveis até ao momento, os sistemas ERP foram os primeiros a receber uma atenção mais cuidada de grandes organizações de negócio. Os sistemas ERP surgiram associados à implementação da reengenharia de processos de negócio, com o objectivo de alcançar mais eficiência e eficácia dentro do ciclo de trabalho (*workflow*) da empresa (Davenport, 1998).

### 2.3.2 SISTEMAS ENTERPRISE RESOURCE PLANNING

A integração empresarial foi pioneira com o ERP, oferecendo um sistema que acomoda a integração de dados operacionais de diferentes transacções. O ERP é uma solução de *software* organizacional desenhada para que os dados fluam entre as diferentes funções numa organização. O ERP é uma aplicação de *software* multi-Módulo usado na produção ou noutro negócio para gerir as partes importantes do negócio (Lee *et al*, 2003).

Os sistemas ERP têm sido considerados fundamentais no uso corporativo das TI desde os anos 90, potenciando uma eficiência transversal e uma eficácia através da integração de toda a informação que circula na organização (Davenport, 1998).

O aumento da produtividade no sentido de obter vantagens competitivas, a redução de custos e a satisfação dos requisitos dos clientes, têm sido apontados como as principais motivações do negócio para a implementação de sistemas ERP (Davenport, 1998).

Outro apelo dos sistemas ERP é a disponibilização de conhecimentos acumulados, relativamente a diferentes formas de realizar processos. De facto, utilizam modelos de processos, considerados as "melhores práticas", obtidos através do estudo e da comparação de diversas empresas (*benchmarking*) (Davenport, 1998).

O ERP melhora a comunicação entre as unidades de negócio. Mas, na prática, as aplicações ERP são normalmente limitadas a unidades de negócio intra-organizacionais e tipicamente não se relacionam com entidades externas (Huang *et al*, 2003).

Para implementar com sucesso o ERP, as empresas terão de fazer uma reengenharia dos processos de negócio para adoptar os processos de negócio *standards* (Lee *et al*, 2003).

A abrangência e a mudança que se irá realizar na organização, torna os sistemas ERP uma peça de *software* muito complexa. Como consequência, as diversas implementações têm sido difíceis, lentas, acima do orçamento, e falharam, muitas vezes, a alcançar os objectivos de negócio. Toma-se evidente que para a adopção dos sistemas ERP é necessário considerar os factores críticos de sucesso na sua implementação (Davenport, 1998).

## **2.4 O SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MDN**

O SIG do MDN é um sistema de informação de gestão comum a todos os organismos do MDN. A implementação deste sistema informático no MDN tinha em vista a uniformização dos procedimentos integrando as áreas financeira, logística e recursos humanos, “redução de custos, normalização dos processos, maior integração, melhor informação através dos indicadores de gestão e conseqüentemente uma melhor ferramenta no apoio à tomada de decisão”, tal como refere o chefe do SIG para a Força Aérea, o MGEN Alves de Melo.

De acordo com o despacho orientador n.º 109/MEDN/2002, a Defesa Nacional (DN) comprometeu-se a consignar a implementação de um mesmo sistema de gestão integrador de todas as funções de suporte (funções financeira, logística e de recursos humanos), constituindo uma plataforma comum que adoptasse procedimentos normalizados. Neste contexto, o Exército comprometia-se “a conjugar esforços com o MDN, ...para estruturar e implementar um sistema integrado de gestão” (Directiva 193/CEME, 2003)<sup>9</sup>.

### **2.4.1 CONTEXTO DA IMPLEMENTAÇÃO DO SIG/MDN**

A exigência de uma gestão por objectivos prevista na Reforma da Administração Pública (RAP), emanada na Resolução do Conselho de Ministros 95/2003, a obrigatoriedade de racionalizar recursos e reduzir despesas, aliadas à necessidade de prestação de contas uniforme ao Tribunal de Contas (TC) (conta de gerência por empresa<sup>10</sup>), tornou imprescindível uma constante interacção entre a Direcção Geral do Orçamento (DGO), a Direcção Geral do Tesouro (DGT) e a SAP, para que se conseguisse assegurar a conformidade legal de todos os processos. Acrescentando a tudo isto, a necessidade de otimizar as TI ao dispor do MDN<sup>11</sup>, a adesão ao RAPE as dificuldades sentidas na implementação do POCP, fez com que o MDN procurasse uma solução urgente para resolução de todos estes problemas. Solução essa, que passou pela adopção do SIG/MDN.

Desta forma, a implementação do SIG veio trazer um aumento de produtividade, redução de custos, a melhoria da informação para a tomada de decisão, quantificação do custo de todos os organismos e o planeamento integrado dos organismos do MDN.

### **2.4.2 A IMPLEMENTAÇÃO DO SIG/MDN NO EXÉRCITO PORTUGUÊS**

A implementação propriamente dita na organização demorou, tendo sido elaborado um conjunto de tarefas de forma a preparar o arranque funcional do sistema e obter melhorias

---

<sup>9</sup> Directiva para a transformação do Exército.

<sup>10</sup> Os organismos são denominados de empresas. O Exército é representado pelo número 4000 – Anexo P.

<sup>11</sup> Dentro da sua estrutura interna existiam diversificados sistemas informação que não lhe permitiam obter em tempo real toda a informação imprescindível para uma tomada de decisão oportuna.

nas TI administrativas da DN. Essas tarefas foram desenvolvidas por de equipas de trabalho com elementos do MDN<sup>12</sup>, bem como da DGO, DGT e SAP.

Após a definição dos processos e desenvolvimento das funcionalidades identificadas foram realizados testes à aplicação desenvolvida pela SAP, acabando por entrar em produtivo no Exército Português em Janeiro de 2006 (apenas os Módulos financeiros).

Actualmente, encontram-se em fase de desenvolvimento e implementação alguns Módulos, como sejam os Módulos de Compras, Gestão de Armazéns e Analítica. As actividades de implementação são realizadas por grupos de trabalho que agregam as competências das respectivas áreas, em coordenação com o Centro de Dados da Defesa (CDD).

### 2.4.3 MODELO DE IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO

A metodologia de implementação adoptada num sistema ERP (nomeadamente o SAP R/3) é considerada por diversos autores, como um dos factores críticos de sucesso (Esteves & Pastor 2000, p.44); (Sankar & Rau, 2006, p.123). A empresa SAP desenvolveu várias metodologias de implementação do seu sistema. A implementação do SAP R/3<sup>13</sup> no MDN foi de acordo com a metodologia *Accelerated SAP* (ASAP).<sup>14</sup>

Para Sankar e Rau (2006, p.123) a metodologia ASAP tem como objectivo diminuir o tempo de implementação. Esta diminuição assenta numa metodologia estruturada com um “*roadmap*”<sup>15</sup> bem definido e com eficiente documentação nas várias fases. ASAP assenta em cinco pontos<sup>16</sup>: preparação do projecto, desenho conceptual, realização, preparação final e entrada em produtivo e suporte (Sankar & Rau, 2006, p.123).

### 2.4.4 ESTRUTURAÇÃO DOS BLOCOS DO PROJECTO

As grandes áreas do conhecimento são constituídas por blocos de desenvolvimento que agrupam os respectivos componentes (Módulos<sup>17</sup>) no âmbito do programa SAP do projecto SIG, da seguinte forma:

- Bloco 1.1 - POCP + gestão de activos + compras - Módulos: FI; CO; AA; EAPS e PS;
- Bloco 1.2 - Planeamento e controlo do orçamento - Módulo: BW-BPS;
- Bloco 1.3 - Gestão administrativa de recursos humanos e vencimentos - Módulo: HRPA;
- Bloco 2.1 - Complemento à área financeira - Módulos: TR; CFM; CO e SEM-BCS

<sup>12</sup> Participação dos três Ramos, Estado-Maior General das Forças Armadas e MDN.

<sup>13</sup> Ver Anexo Q – Desenho Global do SAP R/3.

<sup>14</sup> Acórdão N.º 131/2007 - de 15 de Novembro, p.3.

<sup>15</sup> Ver Anexo R – *Roadmap* da Metodologia ASAP

<sup>16</sup> Ver Apêndice A – Descrição da Metodologia ASAP.

<sup>17</sup> Ver Apêndice B - Constituição do SIG/MDN.

- Bloco 2.2 - Logística - Módulos: MM; SD; PM; QM; PS; RE e FM;
- Bloco 2.3 - Gestão de Recursos Humanos – Módulos: HR-PD e EH&S;
- Bloco 3.1 - Auditoria e Indicadores de gestão – Módulos AIS; SEM-BSC e BW.

Actualmente estes blocos ainda não se encontram todos em produtivo, embora estivesse planeada e agendada a sua implementação total em 2006<sup>18</sup>.

#### **2.4.5 MÓDULO CONTROLLING DO SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO**

O Módulo CO do SIG/MDN constituiu-se como o Módulo responsável pela contabilidade analítica deste sistema, sendo a partir dele que se retirará toda a informação respeitante à analítica. O objectivo 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 (Manual de Utilizador de CO, 2010, p.4).

O Módulo CO engloba componentes activos<sup>19</sup> na sua estrutura organizativa que permitem a realização de uma série de tarefas<sup>20</sup> (Manual de Utilizador de CO, 2010, p.4-50).

## **2.5 SUMÁRIO**

O evoluir da sociedade conjuntamente com as mais variadas pressões competitivas sofridas pelas empresas, fizeram com que se recorresse ao uso de SI e TI como suporte para os processos de negócio. As organizações dispõem de uma enorme quantidade de informação, tornando a tomada de decisão cada vez mais complexa. Daí, a adopção dos ERP surgiu na década de 90, realçando a eficiência e a eficácia no cruzamento funcional ao nível da organização, através da integração da informação que flui na empresa (Davenport, 1998).

Actualmente, os sistemas ERP, como o sistema SAP, têm sido muito utilizados em empresas de média e grande dimensão. O MDN não foi excepção e adoptou o SIG, em 2004, acabando por entrar em produtivo no Exército Português em 2006, decorrente da necessidade de responder a vários problemas que se vinham constatando. O SIG acaba por surgir como alavanca chave para a modernização das FA.

O SIG/MDN implementado no Exército é composto por blocos e estes, por sua vez, por Módulos. O Módulo CO está inserido no Bloco 1.1 e é através deste Módulo do SIG que pode ser retirada toda a informação acerca da contabilidade analítica, espelhando a realidade e cumprimento dos objectivos.

---

<sup>18</sup> Ver Anexo S – Calendarização do Projecto SIG.

<sup>19</sup> Ver Apêndice C – Componentes activos da estrutura organizativa do Módulo CO.

<sup>20</sup> Ver Apêndice D – Tarefas possíveis de executar no Módulo CO.

# **CAPÍTULO 3**

## **CONTABILIDADE ANALÍTICA**

### **3.1 INTRODUÇÃO**

No presente capítulo é feito um enquadramento e são apresentadas algumas noções de contabilidade analítica, explicada a sua origem, os seus objectivos, os pilares em que assenta e a metodologia para o seu planeamento. Além disso, são retratados os sistemas de contabilidade analítica, nomeadamente os sistemas e métodos de custeio.

### **3.2 ENQUADRAMENTO**

A contabilidade é a ciência que tem como objecto de estudo o património das entidades, os seus fenómenos e variações, tanto no aspecto quantitativo como no qualitativo, registando os factos e actos de natureza económico-financeira que o afectam e estudando as suas consequências na dinâmica financeira. A contabilidade materializa-se como uma ciência social, tal como a economia e a administração.

Actualmente, existem três tipos de contabilidade, sendo eles a patrimonial, a orçamental e a analítica. Embora interligadas entre si, cada uma delas possui diferentes particularidades<sup>21</sup>.

### **3.3 CONTABILIDADE ANALÍTICA, DE GESTÃO E DE CUSTOS**

Os conceitos de contabilidade analítica, de gestão ou de custos são termos que assumem diferentes significados ao longo do tempo, sendo abordados por diferentes autores, que utilizam terminologias distintas. Assim, optar por um conceito que descreva da melhor maneira o âmbito deste trabalho é uma tarefa complicada e exigente. Debruçando-se sobre o assunto, chegamos à conclusão que surgem conceitos sinónimos que provocam alguma controvérsia, existindo a necessidade de apurar a abrangência destes (Costa, 2005, p.72).

Inicialmente este ramo da contabilidade era designado através dos termos contabilidade de custos ou contabilidade industrial, na medida em que esta surgiu após a revolução industrial.

---

<sup>21</sup> Ver Apêndice E – Particularidades da Contabilidade.

Segundo Caiado (2003), a contabilidade industrial tinha por objectivo apenas o apuramento e análise dos custos industriais. Pretendia-se assim através deste sistema de contabilidade determinar o custo do produto ao longo do processo de fabricação e o custo total do produto fabricado. O seu papel era sobretudo interno (Caiado, 2003, p.10).

Em 1979, Stein respeitante à evolução da indústria no Brasil, refere a contabilidade de custos como um conjunto de técnicas que visa apurar o custo de produção de um determinado produto (Stein, 1979, p.263). A contabilidade de custos centra-se tal como o próprio nome indica, na análise da totalidade dos custos da organização.

Mais tarde, segundo Pereira e Franco, a contabilidade analítica<sup>22</sup> deixou de ter no seu campo de actuação única e exclusivamente as empresas industriais. Na definição de Pereira e Franco verifica-se que esta se afasta assim da definição da origem da contabilidade de custos referida por Stein. Neste intuito, a utilização da contabilidade analítica segundo Afonso, “não se cinge às empresas industriais, é cada vez mais um instrumento de avaliação e análise para avaliadores externos à empresa, como sejam investidores, accionistas, estado, etc” (Afonso, 2002, p.9).

Com o passar do tempo, a literatura contabilística tem adoptado a designação contabilidade analítica para caracterizar a contabilidade interna, vocacionada para o apoio à tomada de decisão dos gestores. Na verdade, os responsáveis pela gestão das empresas privadas e das instituições públicas têm necessidade de conhecer para além dos custos, os proveitos e os resultados associados aos objectivos que pretendem atingir nas organizações. Neste contexto, a contabilidade analítica é mais abrangente que a contabilidade de custos, não esquecendo que o seu ponto de partida é a análise de custos.

Todavia, a contabilidade analítica sofreu nos últimos tempos uma grande evolução, derivada do processo de transformação das organizações, das influências económicas e sociais, o novo contexto competitivo e a incorporação de novas tecnologias impulsionaram o seu desenvolvimento (Amat & Soldevilla, 2000). Na senda desta evolução, a contabilidade de gestão<sup>23</sup> começa a ser amplamente divulgada e utilizada pelas grandes empresas.

O papel desempenhado pela contabilidade de gestão pode, de certa forma, assemelhar-se ao da contabilidade analítica, visto o seu objectivo ser o de proporcionar informação de auxílio à tomada de decisão, com o controlo e planeamento das actividades da organização (Costa, 2005, p.74).

Já noutra perspectiva se recorrermos à literatura anglo-saxónica verificamos uma longa lista de obras de referência sobre *Cost Accounting*, ou seja, contabilidade de custos. No entanto, o sentido atribuído diverge do nosso sentido. Deste modo *Cost Accounting* é o patamar acima de ligação entre o *Financial Accounting* (contabilidade financeira) e o *Management*

---

<sup>22</sup> Ver Glossário p.50.

<sup>23</sup> Ver Glossário p.50.

*Accounting* (contabilidade de gestão). Barfield, Raiborn e Kinney acrescentam que o *Cost Accounting* articula e integra a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão, de forma a trabalharem em conjunto. Referem também que organizações não industriais (serviços) não necessitam de elaborados sistemas de contabilidade de custos, no entanto organizações de serviços necessitam de compreender quanto custa cada serviço, de forma a poderem determinar rácios de eficiência e eficácia (Barfield, Raiborn & Kinney, 2000, p.7).

Amat e Soldevilla (2000) também mencionam que a contabilidade de gestão é baseada na contabilidade de custos e até mesmo na analítica<sup>24</sup>. De certa forma, a contabilidade de custos e a contabilidade analítica funcionam como a parte da contabilidade de gestão encarregada de elaborar orçamentos, estabelecer os custos padrão e reais das operações, analisar os desvios, calcular os custos dos produtos ou serviços, departamentos, encomendas, actividades, calcular resultados, entre outros aspectos.

Neste TIA o termo de contabilidade analítica utilizado surge no seguimento do termo adoptado pelo POCP.

### **3.4 CARACTERIZAÇÃO E OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA**

Com a evolução da sociedade e crescente complexidade das organizações ao longo dos tempos, os gestores sentem cada vez mais a necessidade de obter informações detalhadas e organizadas, de forma a auxiliar o controlo da eficiência e eficácia das diversas secções, contribuindo para melhorar o resultado das actividades (Costa, 2005, p.72).

Perante a preocupação crescente na obtenção de eficiência, eficácia e economia na gestão dos gastos, a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras tradicionais torna-se escassa. Assim, a contabilidade geral<sup>25</sup> (financeira), cujo objectivo principal é o apuramento de resultados globais, não é suficiente para o processo de tomada de decisão que os gestores se vêem incumbidos. Os gestores sentem necessidade de informações com uma periodicidade mais curta, de uma contabilidade interna que lhes permita obter uma desagregação dos custos totais, de forma a focalizar as informações no seu processo de tomada de decisão. As informações que os gestores necessitam passam por (Salvado, 2006, p. 2):

- Planeamento e o controlo de actividades/serviços;
- Analisar a eficiência e eficácia na utilização dos recursos;
- Analisar o controlo orçamental/real;
- Analisar os elementos de indicadores de gestão.

<sup>24</sup> Ver Anexo T – Integração das diferentes contabilidades.

<sup>25</sup> Ver Glossário p.50.

A gestão tem a necessidade de se apoiar em informações claras e objectivas para servir de base ao planeamento, à tomada de decisão e ao controlo. Várias são as funções da empresa<sup>26</sup> para as quais a utilização da gestão se materializa fundamental. A tomada de decisão é uma delas, apoiando-se na racionalização dos custos<sup>27</sup>, no incremento dos proveitos<sup>28</sup> e resultados dos produtos que fabricam e vendem, bem como na rentabilidade dos próprios departamentos e funções da empresa com vista à sua rentabilidade no tempo.

O objectivo<sup>29</sup> da contabilidade analítica não é o global, mas o específico de acordo com as necessidades da gestão da organização. Deste modo, o papel básico da contabilidade analítica é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e para a execução das funções de controlo (Jones & Pendlebury, 1996).

Neste cenário, a contabilidade analítica, nas instituições públicas, assume actualmente um papel preponderante. Este ramo da contabilidade facilita o conhecimento da realidade económica e técnica das entidades a fim de efectuar um adequado controlo de gestão<sup>30</sup> e fornece informação económica de carácter analítico, auxiliando no processo de planificação e tomada de decisão dos gestores e administradores públicos.

Os órgãos de gestão são os principais utilizadores da informação fornecida pela contabilidade analítica sem, contudo, deixarmos de reconhecer a importância desta informação para os gestores. Estes utilizadores precisam conhecer a informação interna para avaliarem se os recursos foram aplicados de forma racional e se os programas se desenvolveram de forma eficaz e eficiente (Costa, 2005). Trata-se, assim de uma contabilidade dirigida essencialmente para o interior da organização, sem prejuízo das suas informações serem também utilizadas no exercício do controlo da eficiência e eficácia, realizado por órgãos externos.

### 3.5 SISTEMAS DE CONTABILIDADE ANALÍTICA

Actualmente é imprescindível para as organizações obter uma forma para apurar e contabilizar os seus custos. Segundo Heitger, um sistema de contabilidade analítica é “um conjunto de processo e procedimentos desenvolvidos de forma sistemática, com o propósito de medir, registar e disponibilizar informação sobre os custos” (Heitger *et al*, 1992, p.17).

Existe uma diversidade de sistemas de contabilidade analítica, contudo os tipos de sistema encontram-se padronizados, cabendo ao gestor identificar aquele que melhor se identifica com a sua empresa, de forma a existir um encontro entre as estratégias da empresa e os

---

<sup>26</sup> Planeamento, Organização, Controlo, Motivação e Coordenação.

<sup>27</sup> Ver glossário p.50.

<sup>28</sup> Ver glossário p.51.

<sup>29</sup> Ver Apêndice F – Objectivos da Contabilidade Analítica.

<sup>30</sup> Este controlo efectuar-se-á através da utilização de indicadores da eficácia.

objectivos da implementação de um sistema de custos. Desta feita, a escolha de um sistema de contabilidade é um elemento de estratégia organizacional (Blocher *et al*, 2006, p.4-6).

Mortal refere que no âmbito da contabilidade analítica “podem encontrar-se diversos sistemas de custeio, ou seja, diversas maneiras de valorizar a produção de bens e serviços” (Mortal, 2007, p.41).

### **3.5.1 SISTEMAS DE CUSTEIO**

Embora a importância da contabilidade analítica seja indiscutível, a sua implementação nem sempre é uma tarefa fácil uma vez que existem vários tipos de custos e a sua imputação aos produtos, ou actividades apresenta-se difícil.

De forma a tornar possível uma informação adequada para o processo de tomada de decisão, todas as organizações, inclusive as de serviços, necessitam de uma forma para apurar a contabilização dos custos (Horngren, Sundem & Stratton, 2004, p.108).

Existem diferentes métodos e técnicas de apropriação de custos. Cada um possui campos de aplicação específicos. Estes tipos de métodos e princípios enquadram-se em sistemas de custos, que representam um conduto que recolhe dados, processa-os e tem como finalidade a emissão de relatórios (Martins, 2003, p.357).

Dentro da mesma linha de pensamento, a escolha de um sistema de custeio é um factor fundamental numa organização. Todavia, existe um conjunto de condicionantes internas e externas que limitam a escolha e determinam o método a utilizar (Blocher *et al*, 2006, p.90).

Essas condicionantes são “o tipo e a natureza da empresa, o tipo do produto ou serviço, a estratégia da empresa e as necessidades de informações, e ainda da relação custo-benefício de adquirir, projectar, modificar e operar um dos sistemas escolhidos” (Blocher *et al*, 2006, p.91). Da mesma forma, Luz e Rocchi concordam que o conhecimento e a correcta interpretação dos custos são condições imprescindíveis para o correcto funcionamento da contabilidade (financeira e analítica) de uma organização (Luz & Rocchi, 1998, p.21).

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

#### **3.5.1.1 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO**

Assim podemos ter como princípios de custeio:

- Custeio Total - no princípio do custeio total todos os custos de uma organização (custos fixos e variáveis) são imputados aos produtos/serviços finais (princípio de

custeio total completo). No entanto, algumas variações podem ser realizadas em relação a este princípio. Podemos considerar todos os custos directos e indirectos no custo dos produtos/serviço, ou por outro lado, podemos considerar apenas os custos directos dos produtos/serviços, e os indirectos são assumidos como custos do período (Princípio de Custeio Total Racional) (Franco, 2008, p.129-133).

- Custeio Variável - este princípio de custeio apenas engloba os custos variáveis industriais, sendo estes imputados aos produtos/serviços. (Franco, 2008, p.129) Segundo Wernke, os custos fixos são considerados como despesas do período (Wernke, 2004, p.29).

### 3.5.1.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

O principal problema verificado nos vários métodos prende-se com os gastos gerais. Não é fácil reparti-los por funções e imputá-los aos produtos. Segundo Caiado, existem diversas concepções de métodos de custeio. Entre os mais conhecidos encontramos:

- Centros de Custo (Secções Homogéneas);
- Unidade de esforço da produção;
- Custeio Baseado em Actividades (ABC).

#### 3.5.1.2.1 MÉTODO DAS SECÇÕES HOMOGÉNEAS

O método das secções homogéneas segue uma metodologia própria de implementação, segundo Borna<sup>31</sup>. A divisão da empresa em secções depende mesmo dos objectivos que o método visa atingir. Tendo em conta o alcance dos objectivos e finalidades da empresa, as secções classificam-se em principais, auxiliares e complementares (administrativas e financeiras). Neste método, os gastos gerais são repartidos pelas secções, tendo em vista a resolução de alguns problemas surgidos noutros métodos de repartição e imputação, pois é mais preciso no apuramento dos custos dos produtos e no controlo mais eficiente da gestão.

A actividade das secções deve ser medida, pelo que tem de se definir uma unidade que permita medir essa actividade - unidades de custeio (dia, hora/máquina, hora/homem, custo da matéria-prima consumida, etc.). Se definirmos uma unidade somente como imputação, esta só serve para repartir os custos por outras secções e pelos produtos.

O conjunto dos custos directos, dos reembolsos, das prestações simples e recíprocas, constitui o total do custo de cada secção. Dividindo esse montante pelas unidades de obra verificadas no mês determinamos o custo unitário.

<sup>31</sup> Ver Anexo U – Metodologia de implementação do método das secções homogéneas segundo Borna.

### 3.5.1.2.2 MÉTODO *ACTIVITY BASED COSTING*

O ABC é um método de custeio desenvolvido por Cooper e Kaplan em meados da década de 80. O ABC é caracterizado pela acumulação dos custos nas actividades de uma organização, seguindo-se a imputação desses custos aos produtos/serviços, através dos *activity cost drivers*. As actividades são os verdadeiros factos geradores dos custos das empresas. Assim, a imputação dos custos aos objectos devem ser em função do nível de utilização que estes fazem das actividades.

Alguns autores alegam que este método é apenas um prolongamento do método dos centros de custos – metodologia que está focada na estrutura organizacional e não considera que forma o processo de negócio da empresa é desenvolvido. No entanto, referem que o ABC difere do sistema de custeio tradicional visto dar um tratamento diferente aos custos indirectos que não variam proporcionalmente com o volume de produção. Por outras palavras, o ABC reconhece mais tipos de bases de imputação, ou seja, utiliza indutores de custo relacionados com as actividades visto que a distribuição dos custos é feita antes de mais pelas actividades.

Para Cooper (1990), o ABC é um sistema de custeio total, pois imputam-se todos os custos que estão verdadeiramente relacionados com os objectos.

## 3.5 SUMÁRIO

Fruto da impossibilidade da contabilidade geral fornecer tal informação, a contabilidade ganhou mais realce e relevância nos dias que correm, pois os responsáveis pela gestão têm vindo a sentir uma necessidade cada vez maior de conhecer os custos e eventualmente os proveitos e resultados associados aos diversos objectivos que prosseguem.

A contabilidade analítica estuda as operações internas relacionadas com o processo de produção, de uma forma analítica e específica, contudo nem sempre é fácil a imputação dos custos, sendo necessário recorrer a sistemas de custeio que possuem princípios e métodos que podem ser adaptados à realidade da organização.

# CAPÍTULO 4

## EXÉRCITO PORTUGUÊS E A CONTABILIDADE ANALÍTICA

### 4.1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo tem como intuito fazer uma abordagem relativa ao Exército Português, através da exposição da sua missão, organização e recursos financeiros, uma vez que é a base de estudo deste TIA. Ainda, neste capítulo faz-se um enquadramento do Exército Português no que respeita à sua inserção no regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da AP, bem como a sua situação actual relativa à contabilidade analítica, mais especificamente o Módulo CO.

### 4.2 MISSÃO, ORGANIZAÇÃO E RECURSOS FINANCEIROS

O Exército Português é um Ramo das FA com uma missão<sup>32</sup> de enorme responsabilidade para a defesa militar da Nação, conjuntamente com os restantes Ramos das FA. Para satisfazer tal missão, o Exército Português está organizado segundo uma estrutura vertical e hierarquizada, cujos órgãos se relacionam através dos níveis de autoridade hierárquica, funcional e técnica<sup>33</sup>. A sua estrutura orgânica é composta por uma componente fixa e outra operacional. Ao nível da organização compreende o Estado-Maior do Exército (EME), os Órgãos de Coordenação (OC), os Órgãos de Inspeção (OI), os Órgãos de Comando, Administração e Direcção (OCAD), os Órgãos de Base do Exército (OBE), a Componente Operacional do Sistema de Forças (COSF) e o Comando de Componente Terrestre (CCT)<sup>34</sup>.

No que respeita ao Sistema da Administração Financeira do Exército (SAFE), o Exército Português dispõe de três níveis distintos para o cumprimento da sua missão de gestão (apenas apoio técnico), sendo eles a DFin, os CFin e as UEO (através das Secções Logísticas), assemelhando-se a Donnely *et al.* (2000, p.45) que reitera que uma organização compreende três níveis de gestão: gestão de topo (nível estratégico), gestão intermédia (nível técnico) e gestão de primeiro nível (nível operacional)<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Ver Anexo V – Missão do Exército Português.

<sup>33</sup> Artigo 4º, nº 3, do Decreto-Lei nº231/2009 de 15 de Setembro.

<sup>34</sup> Ver Anexo X – Organização do Exército Português.

<sup>35</sup> Ver Apêndice G – Níveis de Gestão.

Na gestão e controlo de gestão, é essencial definir-se os vários níveis de gestão, no intuito de delinear as responsabilidades de cada escalão ou nível de autoridade no que respeita à execução das várias actividades, à coordenação dessas actividades e ao controlo efectuado a essas actividades, nos vários níveis de uma organização.

Relativamente a recursos, a Instituição dispõe do potencial possível face ao actual enquadramento social e económico, dispondo de um leque aceitável de recursos humanos e financeiros. A nível de recursos humanos dispõe de um efectivo de 21218 militares e civis, distribuídos da seguinte forma: 3584 Oficiais, 5396 Sargentos e 12238 Praças e Civis.<sup>36</sup> De recursos financeiros, a Instituição gere anualmente 804.829.780€ de OMDN e 33.267.945€ em DCCR.<sup>37</sup>

### **4.3 ENQUADRAMENTO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS NO REGIME JURÍDICO E FINANCEIRO DOS SERVIÇOS E ORGANISMOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

De acordo com o previsto na Lei de Bases da Contabilidade Pública<sup>38</sup>, o regime jurídico e financeiro dos serviços e organismos da AP é, regra geral, o da autonomia administrativa, sendo a excepção o regime de autonomia administrativa e financeira. O art.º 14º da lei nº8/90 estipula para os serviços com autonomia administrativa uma contabilidade unigráfica, enquanto os serviços com autonomia administrativa e financeira uma contabilidade digráfica. Contudo, a entrada em vigor do Dec-Lei 232/97 de 3 de Setembro, contrariamente ao estipulado no art.º 14 da Lei nº8/90, vem preceituar que o POCP é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços da administração central, regional e local. Assim sendo, todos os serviços e organismos devem adoptar um plano de contas. A contabilidade passa então a digráfica, obrigando à elaboração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

O Exército Português enquadra-se nos serviços com um regime de autonomia administrativa, sendo os seus fundos financeiros provenientes do OMDN e das receitas próprias (DCCR). O conjunto de serviços prestado é de uma natureza diversa.

### **4.4 ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONTABILIDADE ANALÍTICA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Segundo o nº 1 do art.º 14 da Lei de Bases da Contabilidade Pública, a contabilidade analítica é indispensável à avaliação dos resultados de gestão. Por seu turno, o Dec-Lei n.º

---

<sup>36</sup> Segundo a página da *intranet* do Exército a 20 de Julho de 2010.

<sup>37</sup> Segundo dados fornecidos pela DFin a 03 de Agosto de 2010.

<sup>38</sup> Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro.

155/92 de 28 de Fevereiro reforça esta ideia ao instituir no seu art.º 16º que “os serviços e organismos devem organizar uma contabilidade analítica como instrumento de gestão”.

Mais recentemente, o POCP<sup>39</sup> menciona que é um instrumento de gestão com regras legalmente definidas, a partir do qual são elaborados um conjunto de documentos destinados ao apuramento dos custos, adaptados à especificidade de cada organismo. O POCP tem como objectivo principal “...a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

Os diversos planos sectoriais, como sejam o POCAL, o POC-MS, o POC-SS e o POC-E, reflectem já uma maior preocupação do legislador em definir a contabilidade de gestão e os objectivos a atingir, embora em moldes pouco desenvolvidos.

O Dec-Lei nº 237/97, ao implementar o plano de actividades e o relatório de actividades, constitui-se como um catalisador para a implementação da contabilidade analítica na AP, quer para a obtenção dos dados necessários como *inputs* do planeamento, quer como controlo da execução e elaboração do relatório.

## 4.5 MÓDULO CO NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

### 4.5.1 SITUAÇÃO ACTUAL

Em Janeiro de 2006, aquando da entrada do SIG em funcionamento, um dos Módulos que não entrou em produtivo foi o Módulo CO. Conhecidas as dificuldades de implementação do SIG, essencialmente pela pouca formação dos utilizadores e necessidade de clarificar os procedimentos a adoptar na execução dos processos de despesa e receita no que respeita ao seu registo, e pela não obrigatoriedade da contabilidade analítica, relativamente ao Módulo CO nunca foi prioritária a sua implementação no curto prazo, acabando por cair no esquecimento.

Assim, só em Junho de 2008<sup>40</sup>, dando seguimento à implementação das áreas orçamentais e financeiras, o Exército Português começou a pensar numa solução para contemplar o controlo de custos com as actividades operacionais que concorrem para o cumprimento da missão (serviços finais).

O CFin do CID em coordenação com a DFin, o CDD e as unidades piloto, desenvolveram acções que a título experimental permitiram implementar o Módulo CO. Após várias reuniões de coordenação, foram efectuados testes para a entrada em produtivo, que

---

<sup>39</sup> Decreto-lei n.º 237/97 de 3 de Setembro.

<sup>40</sup> Experimentação e implementação do Módulo CO apenas na EPA.

decorreram nas instalações do CDD nos 2 e 3 de 2009, com a participação de todos os intervenientes no processo. Dos testes efectuados, resultou a indicação que o Módulo CO se encontrava pronto para entrar em produção a 01NOV09, inicialmente nas unidades piloto.

Até então, pode-se resumir que a implementação do Módulo CO apenas se resume às unidades piloto e que a informação retirada deste Módulo não corresponde à realidade, pois os valores apresentados ainda não englobam os custos com vencimentos, bem como os custos resultantes das aquisições logísticas, factores estes resultantes da não implementação do Módulo na sua plenitude.

#### **4.5.2 MODELO IMPLEMENTADO NAS UNIDADES PILOTO**

O conjunto de princípios da contabilidade analítica pública, comparados com as várias actividades do Exército Português, torna saliente a necessidade de apuramento dos custos. O objectivo da implementação do Módulo CO não é fixar preços para cada actividade, mas sim implementar um sistema de apoio à decisão, capaz de transmitir a qualquer momento o custo de uma determinada actividade operacional - “*core business*” do Exército Português.

Como já referido anteriormente a construção de um modelo de contabilização de custos e consequente implementação do Módulo CO vem colmatar a inexistência de uma ferramenta adequada e conveniente de apoio à decisão.

Ao nível do Exército Português identificam-se vários constrangimentos e problemas em definir um modelo capaz de poder ser inserido no SIG e de abranger uma enorme diversidade de actividades e tipologias das UEO. A construção de um modelo complexo viria a ser uma problemática para o utilizador, podendo mesmo tornar-se num modelo sem utilidade. Deste modo, decidiu-se desenhar um modelo simples, capaz de ser suportado pelo sistema e, principalmente, de fácil manuseamento por parte do utilizador.

Desta feita, este modelo de contabilidade analítica atende à missão e visão do Exército já referidos anteriormente, no intuito de enquadrar e identificar os objectivos estratégicos para o Exército Português. Assim, o modelo implementado é um modelo baseado no custeio total e está assente em 3 tipos de Centros de Custo:

- Centro de Custo Comum que englobam todos os custos indirectos;
- Centro de Custo de Apoio que englobam os custos directos, não relacionados directamente com os custos operacionais da UEO;
- Centro de Custo Operacionais onde se inserem os custos que contribuem directamente para as actividades finais da Unidade.

O modelo sustenta-se numa lógica onde todos os custos indirectos são imputados aos Centros de Custo Comuns, os custos de apoio aos Centros de Custo de Apoio e os custos

das actividades operacionais imputados aos Centros de Custo Operacionais.

As actividades “principais” das UEO que concorrem para o cumprimento da missão (serviços finais) têm sempre origem nos Centros de Custo Operacionais e estão representadas no modelo por Ordens Internas Reais, sendo estas utilizadas como objecto de custo de análise. Este modelo pode ser observado na figura 4.1.

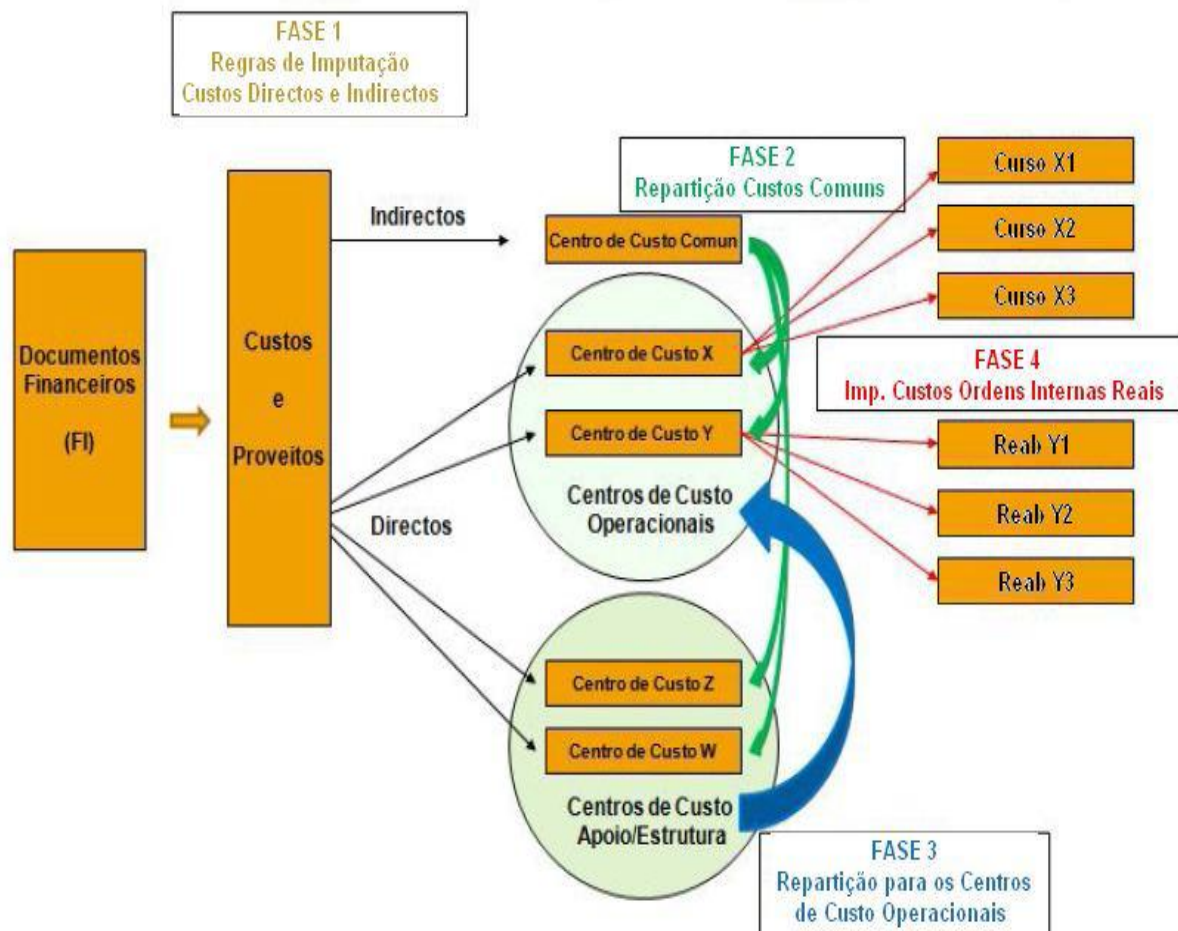


Figura 4.1: Modelo de Contabilidade Analítica implementado nas unidades piloto.  
 Fonte: Relatório de Gestão de 2009 da EPS, p.4.

O modelo analítico realiza quatro fases para imputar os custos às actividades, sendo que a fase 1 retratada na figura é realizada automaticamente aquando da introdução da factura em SIG e posterior pagamento. Assim, a fase 2 comporta a imputação dos custos e proveitos aos respectivos Centros de Custo e Centros de Lucro. Na terceira fase, onde são executados os ciclos de distribuição para que todos os custos indirectos imputados ao Centro de Custo Comun e os Custos directos imputados aos Centros de Custo de Apoio, possam ser distribuídos pelos Centros de Custo Operacionais. Por fim, quarta fase, com a execução dos ciclos de rateio e que corresponde à transferência dos custos alocados aos Centros de Custo<sup>41</sup> Operacionais para as respectivas Ordens Interna Reais<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> Ver Glossário p.49.

### 4.5.3 NECESSIDADES

Actualmente, o Exército Português, face às suas exigências de gestão, sente a necessidade<sup>43</sup> e o desejo de implementar o Módulo CO na sua plenitude, para poder tirar ilações e resultados. A necessidade de implementação na sua plenitude passa ainda pela possibilidade de confrontar os resultados obtidos em vários períodos com o planeado, capacitando a organização da informação necessária ao controlo de gestão, ao apuramento de desvios e à tomada de decisão.

Necessita ainda de abranger o modelo implementado nas unidades piloto a todas as UEO do Exército Português, de forma a saber até que ponto este modelo poderá ser implementado nas mais variadas tipologias de UEO que compreendem a Instituição.

## 4.6 SUMÁRIO

O Exército Português é uma organização que desempenha várias missões de carácter fulcral para a estabilidade e protecção do nosso Estado-Nação. Possui uma organização muito vasta, com uma estrutura devidamente estruturada e hierarquizada. Sendo o Exército Português um organismo com autonomia administrativa e financeira e pertencente à AP, teve de adoptar o POCP como instrumento de gestão.

O SIG está implementado no Exército desde o 2006, mas não na sua plenitude, sendo que um dos Módulos que ainda não se encontra implementado em todas as UEO é o Módulo CO. Este apenas se encontra implementado nas unidades piloto.

O modelo actualmente implementado nas unidades piloto baseia-se no custeio total, utilizando o método das secções homogéneas e o método ABC para imputação dos custos às actividades operacionais que são as que concorrem para o cumprimento da missão. Actualmente, existe a necessidade e desejo de implementar este Módulo na sua plenitude, para poder dar resposta às necessidades de gestão, que cada vez mais se vão fazendo sentir na Instituição.

---

<sup>42</sup> Ver Glossário p.51.

<sup>43</sup> Expressa nas directivas do 029CEME10, 004QMG10 e Directiva n.º 2 de 30Mar10 da DFin.

## PARTE II – TRABALHO DE CAMPO

### CAPÍTULO 5 METODOLOGIA

#### 5.1 INTRODUÇÃO

Na primeira parte deste TIA foi elaborado o enquadramento teórico do tema, que serve de base para a segunda parte que consiste no trabalho de campo. O objectivo da parte prática consiste em verificar os conceitos teóricos desenvolvidos e expostos na parte teórica<sup>44</sup>, tentando dar resposta ao objecto e aos objectivos levantados no capítulo I. Assim, neste capítulo apresenta-se o trabalho de campo efectuado, explicando o método de abordagem, uma alusão aos procedimentos e técnicas utilizadas para a obtenção da informação, assim como os meios utilizados nas várias etapas desta investigação.

#### 5.2 MÉTODO DE ABORDAGEM

Uma investigação pode ser definida como o diagnóstico das necessidades de informação e selecção das variáveis relevantes, sobre as quais vão ser recolhidas, registadas e analisadas informações (Sarmiento, 2008). Assim neste TIA, utilizaram-se essencialmente três métodos de recolha de informação.

A **análise documental** foi o ponto de partida desta investigação. Efectuou-se uma pesquisa de informação ao nível do Exército<sup>45</sup> (nas unidades piloto e DFin), do CDD e em algumas bibliotecas de estabelecimentos de ensino superior.

O **método inquisitivo** foi uma parte fulcral, nomeadamente realizada através de questionários e entrevistas realizadas a duas amostras diferentes. As conversas informais com as pessoas relacionadas com a contabilidade analítica no Exército Português, com realce para aquelas que compõem o grupo de trabalho para implementar o Módulo CO, permitiram uma mais rápida compreensão da realidade actual.

---

<sup>44</sup> Segundo Gay *in* Carmo e Ferreira (1998), uma investigação "...conduzida com o propósito de aplicar ou testar a teoria e avaliar a sua utilidade na resolução de problemas sociais", denomina-se Investigação Aplicada.

<sup>45</sup> Nomeadamente a EPS, local onde realizei o estágio na SecLog, tendo já nessa altura percebido o modelo implementado nas unidades piloto, bem como o seu funcionamento, tendo a oportunidade de trabalhar no Módulo e observar o relatório de gestão da EPS.

O **método de observação directa (não participante)** também foi utilizado, através do acompanhamento das actividades realizadas no âmbito da implementação do Módulo CO no Exército Português<sup>46</sup>.

### 5.3 PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS

A investigação, propriamente dita, iniciou-se a 24 de Maio de 2010 com a **pesquisa bibliográfica** em bibliotecas civis e militares (ISEG, ISCTE e ISCAP). Houve também a preocupação de recolher toda a informação sobre os desenvolvimentos realizados na contabilidade analítica e no Módulo CO até à data. No decorrer da investigação, verificou-se com insistência, a necessidade de tirar dúvidas que surgiram decorrentes da pesquisa<sup>47</sup>. A possibilidade de integrar algumas reuniões de rotina sobre o funcionamento e melhorias ao actual modelo de contabilidade analítica, revelou-se extremamente importante para a aquisição de mais conhecimentos.

No que concerne aos métodos de investigação, os **questionários** e as **entrevistas** realizados a diferentes amostras, foram essenciais para a resolução do problema anteriormente levantado. A escolha destes dois tipos de instrumentos prendeu-se com o facto de possibilitarem uma abordagem diferente ao tema, sendo que as entrevistas semi-estruturadas possibilitaram uma resposta aberta, dando possibilidade ao entrevistado de responder de uma maneira livre, tendo a opção de ser reorientado pelo entrevistador. Por sua vez, os questionários são de resposta fechada e possibilitaram que todos os inquiridos utilizassem a mesma nomenclatura (Barañano, 2008, p. 93-98).

A escolha de diferentes instrumentos permitiu obter a opinião dos inquiridos com maior clareza e recolher "elementos de reflexão muito ricos e matizados" aos entrevistados (Quivy e Campenhoudt, 2005: p.192).

As amostras foram diferentes, por forma a obter uma percepção mais alargada sobre as hipóteses de investigação. Deste modo, os questionários foram dirigidos aos Cmdt/Dir/Ch e as entrevistas dirigidas aos militares que compõem o actual grupo de trabalho e responsáveis pela implementação do Módulo CO.

### 5.4 ENTREVISTAS

No que concerne às entrevistas, foram efectuadas entrevistas semi-estruturadas, uma vez que os entrevistados responderam às perguntas do guião<sup>48</sup> e falaram sobre outros assuntos

---

<sup>46</sup> Tive o privilégio de poder assistir a algumas reuniões do grupo de trabalho, na DFin.

<sup>47</sup> Quase todas as semanas se notou a presença do MAJ Cano (chefe do grupo de trabalho do Módulo CO) na DFin, oportunidades estas que eram aproveitadas para tirar dúvidas.

<sup>48</sup> Ver Apêndice H – Guião da Entrevista.

relacionados com a entrevista. As perguntas feitas no guião visavam direccionar os assuntos para algumas das hipóteses levantadas na investigação.

Com a realização das entrevistas pretendeu-se saber a opinião concreta dos entrevistados sobre determinados assuntos, possibilitando que os mesmos justificassem as suas respostas. Este instrumento de investigação foi uma mais-valia que permitiu apreender mais algum conhecimento sobre o tema e descobrir informação que auxiliou na resposta às questões da presente investigação.

- **A Amostra**

Foram realizados a cinco militares do Exército Português que constituem ou constituíram o grupo de trabalho<sup>49</sup> responsável pela implementação do Módulo CO e possuem conhecimento profundo sobre o assunto. Por outro lado, o facto do conhecimento do Módulo estar restrito a um número reduzido de elementos do Exército, limitou a necessidade de promover entrevistas a outras entidades. O Quadro 5.1 resume as variáveis da amostra à qual se aplicou a entrevista.

**Quadro 5.1: Caracterização da amostra das entrevistas.**

Entrevistados	Género	Posto	Nome	Função
1	M	Major	José Cano	Chefe da Secção do Orçamento e Auditor do CFin do CID
2	M	Major	Paulo Rainha	Chefe da Secção Logística da EPS
3	M	Tenente	Edgar Fontes	Chefe da Subsecção Financeira da IPE
4	M	Tenente	Rodrigo Brito	Chefe da Subsecção Financeira da EPS
5	F	Tenente	Ana Azevedo	Chefe da Subsecção Financeira da EPA

## 5.5 QUESTIONÁRIOS

A metodologia de investigação por inquérito "considera as opiniões de terceiros sobre o objecto que se investiga" (Sarmiento, 2008: p. 21). Neste inquérito<sup>50</sup> colocaram-se algumas afirmações relacionadas com as hipóteses de investigação, bem como afirmações que serviram de teste ao modelo actualmente implementado nas Unidades piloto. As afirmações utilizadas nos questionários irão ajudar a confirmar ou refutar (total ou parcialmente) algumas hipóteses.

<sup>49</sup> MAJ Cano, MAJ Rainha, TEN Brito e TEN Azevedo.

<sup>50</sup> Ver Apêndice I – Questionário.

O longo processo de recolha de informação, mais concretamente da pesquisa bibliográfica, conjuntamente com alguma informação absorvida através das entrevistas, fizeram suscitar ideias para a elaboração do inquérito. Posteriormente o inquérito foi submetido a um **teste de coerência e validação** a "indivíduos pertencentes à população e a especialistas no domínio técnico-científico em investigação" (Sarmento, 2008: p. 28). Assim, foi possível readaptá-lo em termos de estrutura e conteúdo, de forma a evitar ambiguidades e enviesamentos nas perguntas. Posteriormente, foi efectuado um **pré-teste**, que serviu de avaliador do questionário, obtendo-se assim o inquérito definitivo. O questionário é composto por dois grupos<sup>51</sup>, em que no segundo grupo utilizou-se, para resposta às questões efectuadas, a "Escala de *Likert*" onde os inquiridos expressam o seu nível de concordância relativamente à questão, ou seja, os inquiridos responderam segundo os critérios seguintes: Discordo Totalmente (1); Discordo Muito (2); Nem Concordo, Nem Discordo (3); Concordo Muito (4); Concordo Totalmente (5).

A aplicação do inquérito foi por **administração directa**<sup>52</sup> (Quivy e Campenhoudt, 2005) via *internet* aos 62 Cmdt/Dir/Ch das UEO que compõem o Exército Português. O inquérito e os resultados do inquérito foram recebidos via *internet*<sup>53</sup> (Sarmento, 2008) e posteriormente **analisados quantitativamente** através de um software estatístico (SPSS<sup>54</sup>).

- **A Amostra**

Tendo em conta o objecto de estudo, decidiu-se aplicar os questionários a todos os Cmdt/Dir/Ch das UEO que compõem o Exército Português, pois sendo eles os responsáveis pela gestão das suas UEO e pela tomada de decisão, ninguém melhor para elucidar das necessidades que sentem ao nível da contabilidade analítica e sobre aspectos que gostariam de ver inseridos no modelo de gestão da organização.

A amostra é do tipo aleatório simples e a população alvo são os 66 Cmdt/Dir/Ch que comandam actualmente as UEO. Foram inquiridos 42 Cmdt/Dir/Ch, sendo a amostra válida para a população alvo com um nível de confiança de 95% e um nível de erro de  $\pm 9,92$ .<sup>55</sup>

Importante de referir o facto de a amostra compreender pelo menos um Cmdt/Dir/Ch de cada tipologia de UEO, pois querendo saber a aplicabilidade do actual modelo a todo o Exército, era necessário ter a percepção ao nível de todas as tipologias de UEO.

---

<sup>51</sup> O primeiro baseado na identificação do indivíduo e o segundo grupo com afirmações alusivas ao tema em investigação.

<sup>52</sup> É o próprio indivíduo que o preenche.

<sup>53</sup> O recurso à *internet* tem elevada taxa de respostas e sucesso a um custo ínfimo.

<sup>54</sup> *Statistical Package for the Social Sciences*

<sup>55</sup> Para efectuar o cálculo do tamanho adequado da amostra e do nível de erro utilizaram-se fórmulas presentes no Anexo Z.

## 5.6 MEIOS UTILIZADOS

Na realização das entrevistas, as respostas foram gravadas com auxílio do gravador de voz do telemóvel HTC-HD. O questionário foi realizado através do *gmail* e enviado um *e-mail* com o *link* do guião a cada inquirido. Apenas podia responder quem obtivesse o convite via e-mail. Na realização desta tarefa houve a colaboração do COR Arruda que divulgou o link do questionário para todos os Cmdt/Dir/Ch.

Para a análise de dados foi utilizado um *software* estatístico, o *SPSS 17.0 for Windows*, sendo os gráficos elaborados no *Microsoft Office Excel 2007*.

## 5.7 SUMÁRIO

A investigação teve início na análise documental, contudo as diversas conversas e contactos vieram a tornar-se muito úteis na pesquisa de informação. Para a realização da investigação utilizaram-se essencialmente entrevistas e questionários a duas amostras diferentes e com objectivos distintos. As entrevistas visaram saber a importância da analítica e perceber melhor o trabalho desenvolvido pelo grupo de trabalho, ao passo que os questionários visaram saber o ponto de situação da analítica nas UEO, necessidade da sua implementação, nomeadamente na tomada de decisão, e saber até que ponto o actual modelo deveria ser alterado por forma a tornar o custo de uma dada actividade mais real.

# CAPÍTULO 6

## ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 6.1 INTRODUÇÃO

A disposição deste capítulo obedece a uma sequência lógica. Neste capítulo faz-se a análise das entrevistas, apreciam-se os resultados das mesmas, sendo elaborados quadros com apresentação das respostas e respectiva análise de conteúdo. Para os questionários é feita a caracterização dos inquiridos e a análise dos resultados das respostas dos inquiridos.

Na análise dos resultados das respostas dos inquiridos são analisados os resultados de cada pergunta, comentando-se possíveis justificações das respostas. Para finalizar é feita uma conclusão dos inquéritos.

### 6.2 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

A análise às entrevistas foi feita através da **análise qualitativa** (análise conteúdo), através dos quadros de Guerra (2006, p.73). “Esta análise identifica, nas respostas a cada uma das perguntas, partes semelhantes e aquelas que os entrevistados dão mais valor” (Sarmiento, 2008, p.19) e constitui-se como "sínteses dos discursos que contêm a mensagem essencial da entrevista e são fiéis (...) ao que disseram os entrevistados". Estes quadros têm como objectivo reduzir o material a trabalhar, permitir o conhecimento da totalidade do discurso e facilitar a comparação longitudinal das entrevistas (Guerra, 2006). Segundo Beselson *in* Ghigliione e Matalon (1993, p. 197), esta é uma “técnica de investigação para a descrição objectiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação”.

#### 6.2.1 ANÁLISE DOS RESULTADOS ÀS RESPOSTAS DOS INQUIRIDOS<sup>56</sup>

Relativamente à pergunta “**O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?**”, a respostas dos entrevistados foi unânime ao afirmar que o Módulo CO já foi implementado no Exército Português,

---

<sup>56</sup> Os Quadros com os excertos mais importantes de cada entrevistado encontram-se no Apêndice J, conjuntamente com a transcrição integral das entrevistas.

encontrando-se implementado a nível experimental no IPE, EPS e EPA. Segundo eles, o modelo aplicado está a ser alvo de testes para posterior implementação a todo o Exército.

No respeitante n.º 7 **“Seria benéfico para o Exército entrar em produtivo com o Módulo CO em todas as UEO? De que forma o Módulo CO poderá ser uma mais-valia para o Exército?”**, os entrevistados não têm qualquer dúvida que a entrada em produtivo do Módulo CO seria benéfico para o Exército Português, tornando-se uma mais-valia para o mesmo, nomeadamente na obtenção de informação em tempo real importante para a tomada de decisão, informação completa e integrada dos custos que permitirá fazer uma comparação entre o planeado e o que actualmente está orçamentado.

No que pauta à questão n.º 8 **“Considera que os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?”**, os entrevistados demonstraram uma certa reticência no que respeita a estes documentos para a tomada de decisão, pois o plano de actividades constitui-se como um documento de planeamento que poucos Cmdt/Dir/Ch seguem e o relatório de actividades apenas permite a comparação do planeado com o orçamentado no final do ano, não sendo exigido por períodos mais curtos. É ainda referido que estes documentos fornecem informação diferente do Módulo CO, não sendo possível através destes saber por exemplo, o custo integrado de uma actividade de um centro de custo, entre outros. Tais documentos têm a finalidade de verificar o cumprimento dos objectivos e não, o de saber o custo da actividade. O Módulo CO permitiria de um chegar ao outro, ou seja, desde o plano de actividades até ao relatório de actividades o Módulo CO teria uma enorme importância para o cálculo de desvios fazendo comparações com o plano de actividades.

No que respeita à questão 9 **“Que tipo de informação poderá ser retirada do Módulo CO para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?”**, os entrevistados responderam que a partir do Módulo CO pode ser extraída toda a informação respeitante a proveitos e custos. Com o modelo actualmente em teste, pode ser retirada variada informação, tal como o custo por actividade, concorrendo ela ou não para a missão da UEO, o custo de um serviço prestado ou até mesmo o custo de uma secção. A obtenção deste tipo de informação pode ser retirada do Módulo quando necessário, ou seja, informação em tempo real (uma das vantagens do sistema integrado).

A resposta à questão n.º 10 **“O Módulo CO permitirá a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?”**, foi alvo de unanimidade dos entrevistados ao afirmarem que uma das valias deste Módulo será mesmo o cálculo dos desvios quando comparado com o inicialmente planeado (plano de actividades), permitindo a qualquer momento realizar a devida correcção. Os dados retirados do Módulo irão permitir ter informação fiável dos

custos reais imputados aos vários centros de custo que quando comparada com os objectivos inicialmente traçados obter-se-á o desvio.

A questão n.º 11 **“Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?”**, juntamente com as próximas, tiveram o intuito de orientar mais para o trabalho de campo a realizar (questionários). Assim, as questões foram mais relacionadas com o modelo e envolvente externa que actualmente se encontram implementados nas unidades piloto, na tentativa de perceber lacunas do actual modelo ou mesmo melhorias que pudessem ser implementadas, de forma a melhorá-lo. Assim, nesta questão, os entrevistados embora pertencentes ao mesmo grupo de trabalho, responderam de maneira diferente, sendo que a maioria apoia o custeio total, pois possibilita a contabilização de todos os custos. Desta forma, o custo de uma determinada actividade será mais real.

No que concerne à questão n.º 12 **“Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do Módulo?”**, os entrevistados, conhecedores do actual modelo apontaram na sua generalidade os mesmos defeitos. Tendo esta questão o intuito de perceber de que forma o actual modelo poderia ser exportado para o nível estratégico e perceber estas lacunas, para posterior análise através de questionários realizados aos Cmdt/Dir/Ch, verificou-se que a introdução de algumas variantes seriam vantajosas para o cálculo do custo da actividade. Assim, segundo os entrevistados e sabendo que o modelo actualmente implementado se cinge apenas às UEO, são apresentadas como possíveis alterações ao modelo as seguintes: permitir a contabilização dos custos com pessoal, aquisições logísticas, combustíveis, entre outros, nas UEO de destino e não nas UEO que centralizam estes custos. Contudo, os entrevistados alertam para o facto de não dar muita complexidade ao modelo, temendo que, face à sua complexidade, o modelo seja de difícil aplicabilidade.

Por fim, os entrevistados quando deparados com a questão n.º 13 **“Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?”**, respondem dizendo ser o modelo possível para fazer face ao exigido pela organização (Major Cano, Tenente Brito e o Tenente Fontes). Contudo, não escondem a possibilidade de padecer de alterações para haver um maior realismo no custo da actividade. Já a Tenente Azevedo diz ser cedo para fazer qualquer tipo de avaliação ao actual modelo.

### 6.3 CONCLUSÕES DAS ENTREVISTAS

De seguida são expostas as principais conclusões da análise das entrevistas conjuntamente com alguns comentários acerca dos aspectos mais relevantes.

A **contabilidade analítica**, mais especificamente o **Módulo CO**, encontra-se implementada em três UEO do Exército Português. Embora já esteja implementada, é interpretada pelos entrevistados como encontrando-se em fase experimental, pois encontra-se em funcionamento desde finais de 2009. Contudo, os trabalhos desenvolvidos em prol da implementação total no Exército Português, tem sido uma necessidade constante, devido ao facto de este Módulo vir a constituir-se  **muito benéfico para a organização**.

As **mais-valias** inerentes à implementação do Módulo CO estão patentes na obtenção de informação credível e correcta acerca do custo das actividades desenvolvidas pelas UEO. Não existe, por parte dos entrevistados, a menor dúvida de que a entrada em produtivo do Módulo em causa será um factor importante. Esta convicção advém muito da informação que poderá ser retirada deste Módulo, que até então não se consegue obter através do plano de actividades e relatório de actividades (documentos usados para este efeito).

A entrada em produtivo do referido Módulo irá permitir ainda aos Cmdt/Dir/Ch estar na posse de mais informação aquando da **tomada de decisão**. Este Módulo permite fornecer em **tempo real** toda a informação necessária para tomar qualquer decisão. *À posteriori* poderá ainda obter relatórios que permitem a obtenção do **cálculo dos desvios** para posterior análise e correcção. Com este Módulo implementado na sua plenitude é possível obter um leque variado de informação que até então é impossível, tal como o custo de uma dada actividade, apoio, ou até mesmo um dia festivo.

Por fim, numa perspectiva de debruçarmo-nos sobre o **modelo**, constata-se que o modelo actualmente implementado nas unidades piloto, **podrá facilmente ser extrapolado para o nível estratégico**, ou seja para o Exército, contudo não estando estanque quanto a melhorias. Como refere o Ten Brito, a contabilidade analítica não se esgota, padecendo constantemente de alterações. Contudo, a ideia de que o modelo se deve basear no custeio total é uma certeza, bem como a introdução dos custos que se encontram centralizados nas respectivas UEO.

## 6.4 ANÁLISE DOS QUESTIONÁRIOS

### 6.4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS INQUIRIDOS

A população inquirida é constituída por 42 Cmdt/Dir/Ch das várias UEO que compõem o Exército Português, sendo todos do sexo masculino. Os inquiridos são na sua maioria Coronéis conforme se mostra no Gráfico 6.1. Na generalidade as suas idades estão compreendidas entre os 41 e os 50 anos como está espelhado no Gráfico 6.2.

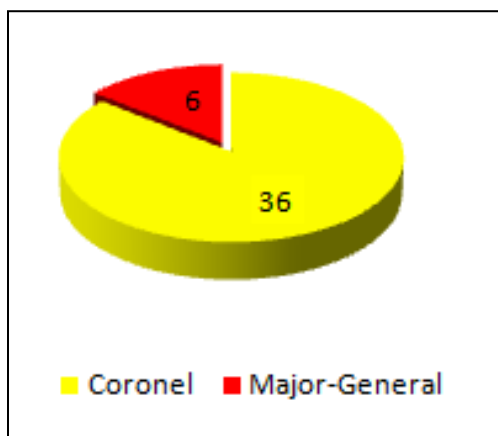


Gráfico 6.1: Distribuição do posto.

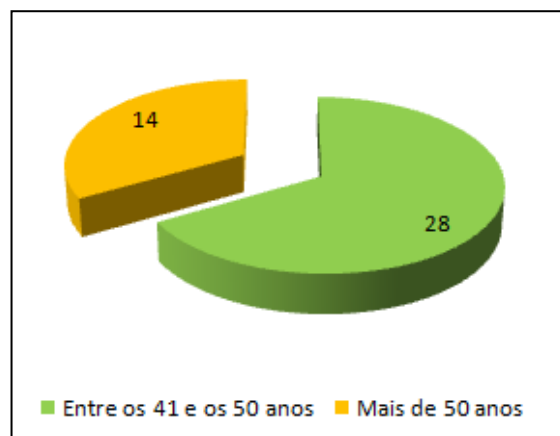


Gráfico 6.2: Distribuição da idade.

Os militares inquiridos prestam serviço num variado leque de UEO, sendo possível destacar pelo menos um militar por tipologia de UEO, como se pode constatar no Gráfico 6.3. e possuem no mínimo o grau académico de licenciatura conforme se pode ver no Gráfico 6.4.

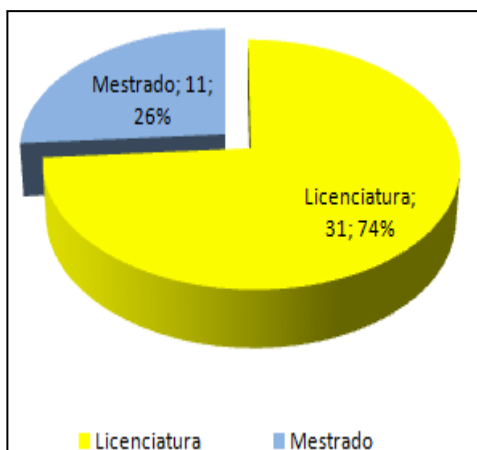


Gráfico 6.3: Distribuição das habilitações literárias.

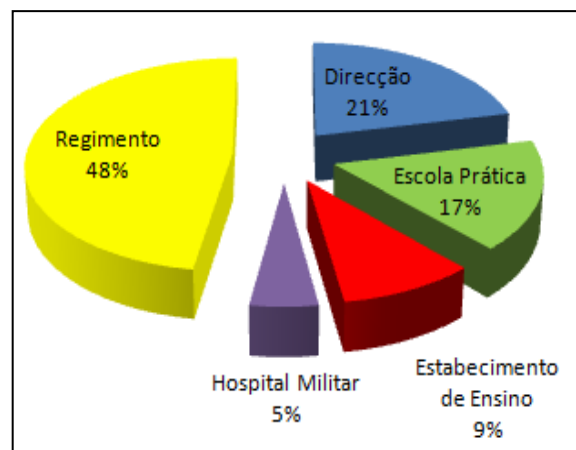


Gráfico 6.4: Distribuição da tipologia das UEO.

O Apêndice L apresenta a caracterização detalhada dos inquiridos, nomeadamente através dos *outputs* emitidos pelo SPSS, complementando os resultados apresentados.

#### 6.4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS ÀS RESPOSTAS DOS INQUIRIDOS

As respostas do questionário realizado foram submetidas a análise estatística, tal como referido anteriormente. Efectuou-se o teste de *Alfa de Cronbach*, a fim de verificar a consistência das dezanove afirmações colocadas no questionário, tendo o total das dezanove variáveis um nível =0,782, o que indica uma fiabilidade muito elevada. No Apêndice M está espelhada a média das respostas às dezanove variáveis. Todas as respostas são feitas através da mesma escala, possuindo cinco níveis, como ilustra a Quadro 6.1.

Quadro 6.1: Escala de níveis do questionário.

1	Discordo Totalmente (DT)
2	Discordo (D)
3	Não Concordo nem Discordo (NCND)
4	Concordo (C)
5	Concordo Totalmente (CT)

A análise aos resultados obtidos será feita após a apresentação dos resultados relativos à análise dos valores de estatística descritiva, nomeadamente a média, desvio-padrão, moda, mediana, máximo e mínimo. Estes resultados figuram-se na Tabela 6.1. O Apêndice N inclui a análise detalhada do resultado das respostas dos inquiridos, completando os resultados apresentados. O Apêndice L contém toda a informação acerca dos questionários, traduzida sob a forma de tabelas.

Relativamente à afirmação **7 - Na minha UEO denota-se uma preocupação com o controlo de gestão e análise detalhada dos custos**, 16 dos inquiridos responderem C (38,1%) e 14 elementos responderam CT (33,3%), perfazendo um total de 71,4% de respostas positivas. O desvio padrão foi de 0,798 e a média das respostas 3,62.

Na resposta à afirmação **8 - Na minha UEO está implementado algum sistema de contabilidade analítica**, os resultados foram de extremos, tendo 20 inquiridos discordado totalmente (47,6%), 16 concordado totalmente (38,1%), 5 concordado (11,9%) e 1 nem concordou nem discordou (2,4%). O desvio padrão foi situa-se nos 0,216 e a média em 2,93. Pela observação das respostas podemos ver que existem bastantes UEO que não possuem contabilidade analítica.

No que toca à afirmação **9 - Sinto a necessidade de ter a contabilidade analítica a funcionar na minha UEO**, os resultados foram claramente positivos, tendo 24 inquiridos concordado (57,1%) com a afirmação e 11 concordado totalmente (26,2%), perfazendo um total de 83,3% de respostas positivas. A média ( $x_m=4,10$ ) e a moda (4) foram claramente positivas, sendo o desvio padrão ( $s=0,656$ ).

No que concerne à afirmação **10 - Gostaria de ter o Módulo CO - Contabilidade analítica a funcionar na minha UEO**, as respostas foram somente positivas, sendo que 24 dos inquiridos responderam CT (57,1%) e 18 responderam C (42,9%) A média foi de  $x_m=4,57$  e o desvio padrão  $s=0,501$ .

Na afirmação **11 - A informação retirada da contabilidade analítica é importante para análise, controlo, aplicação de medidas correctivas, apoio à decisão e medir a eficácia/eficiência**, 24 inquiridos concordado (57,1%) e 16 concordado totalmente (38,1%) e 2 nem concordam nem discordam (4,80%). A média foi de  $x_m=4,33$  e o desvio padrão 0,570.

Relativamente à afirmação **12 - A contabilidade analítica permite a detecção de desvios e posterior correcção**, as respostas foram extremamente positivas, tendo 29 inquiridos concordado (69%) e 13 concordado totalmente (31%) perfazendo um total de quase 100% de respostas positivas. A média ( $x_m=4,31$ ) e o desvio padrão ( $s=0,468$ ) foram razoáveis.

A afirmação **13 - O facto de possuir relatórios de contabilidade analítica por períodos curtos permite corrigir atempadamente possíveis desvios**, obteve os mesmos resultados que a anterior afirmação manifestando assim a assertividade com que os inquiridos levaram este questionário, pois perguntas idênticas obtiveram resultados iguais.

No que concerne à afirmação **14 - A possibilidade de obter de relatórios comparativos por períodos, bem como a informação relativa à evolução dos custos e até mesmo identificar desvios entre o planeado/orçamentado e o executado é importante para os Cmdt/Dir/Ch**, todos os inquiridos respondem positivamente, sendo que 27 responderam C (64,3%) e 15 responderam CT (35,7%), perfazendo 100% de respostas positivas. O desvio padrão é de 0,485 e a média 4,36.

Na afirmação **15 - Na minha opinião é importante a informação fornecida pela contabilidade analítica para a tomada de decisão**, os resultados unânimes, tendo 20 dos inquiridos concordado (47,6%) e 22 concordado totalmente (52,4%). O desvio padrão fixou-se nos 0,505) e a média nos 4,32. O desvio padrão baixo demonstra a unanimidade nas respostas dos inquiridos.

A afirmação **16 - A obtenção de informação de gestão em tempo real torna-se importante para todos os Cmdt/Dir/Ch**, registou 17 inquiridos a concordar (40,5%), 23 a concordar totalmente (54,8%) e 2 a discordar (4,8%). O desvio padrão registou os 0,739 enquanto a média foi 4,45.

Quando confrontados com a afirmação **17 - Acha que a implementação do Módulo CO em todas as UEO do Exército Português seria uma mais-valia?** as opiniões mantêm-se iguais, tendo 20 inquiridos concordado (47,6%), 19 concordado totalmente (45,2%), enquanto 1 inquirido respondeu D (2,4%) e 2 NCND (4,8). Embora tenha havido uma dispersão de ideias, a média manteve-se elevada -  $x_m=4,36$  - (na generalidade concordam) e desvio padrão não aumentou muito ( $s=0,692$ ). A falta de unanimidade de respostas a esta afirmação advirá do facto de muitos desconhecerem as potencialidades do Módulo.

Na afirmação **18 - O Módulo CO permite, entre muitas outras funções, detectar atempadamente os desvios, facilitando a determinação das devidas causas e possibilitando assim, efectuar eventuais correcções. Como Cmdt/Dir/Ch considero este ponto fulcral para a minha UEO**, verifica-se uma semelhança com os resultados obtidos na afirmação anterior. Assim, 25 dos inquiridos responderam C (59,5%), 15

responderam CT (35,7%), 1 respondeu D (2,4%) e outro respondeu NCND (2,4%). O desvio padrão é de 0,636 e a média foi  $x_m=4,29$ .

Relativamente à afirmação 19 - **Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por aluno**, 28 dos inquiridos responderam C (66,7%) e 13 responderam CT (31,0%), enquanto 1 respondeu NCND (2,4%). O nível de concordância com a afirmação mantém-se elevada (97,6%). A média ( $x_m=4,29$ ) e a moda (4) são elevadas o desvio padrão baixo ( $s=0,508$ ).

A afirmação 20 - **Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por secção**, à semelhança da afirmação anterior, regista 41 inquiridos concordantes, sendo que 24 responderam C (57,1%) e 17 CT (40,5%). O desvio padrão marcou 0,53. A média ( $x_m=4,38$ ) e a moda (4) foram positivas.

Na afirmação 21 - **Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por actividade**, 24 inquiridos responderam C (57,1%) e 18 responderam CT (42,9%), perfazendo um total de 100% de respostas positivas. O desvio padrão foi 0,501 e a média  $x_m=4,43$ .

A afirmação 22 - **Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por actividade secundária** foi unanimemente positiva. Dos 42 inquiridos, 22 responderam C (52,4%) e 20 responderam CT (47,6%). O desvio padrão foi de 0,505 e média 4,48.

No que respeita à afirmação 23 - **Sabendo que a nossa Instituição despense mais de metade do orçamento em custos com pessoal, não seria importante a imputação desses custos para o cálculo do valor da actividade**, já se verifica uma maior dispersão nos resultados. Dos 42 inquiridos, 2 responderam DT (4,8%), 1 respondeu D e outro respondeu NCND (2,4% cada), 24 responderam C (57,1%) e 14 CT (33,3%). O desvio padrão referente a esta afirmação fixou-se nos 0,942, a média nos 4,12 e a moda nos 4.

Na afirmação 24 - **Atendendo que as aquisições logísticas estão centralizadas na DAq, não será mais realista para o cálculo de qualquer actividade a imputação desse custo na UEO de destino da determinada aquisição**, pautou-se por uma indefinição estando os resultados mais distribuídos pelas hipóteses, tendo 19 inquiridos concordado (45,2%) e 12 concordado totalmente (28,6%) perfazendo um total de quase 73,8% de respostas positivas. Com esta distribuição a média baixou ( $x_m=3,98$ ) e o desvio padrão ( $s=0,841$ ) foi elevado. A grande indecisão que se fez sentir nesta afirmação (21,4%) pode ser explicada pelo desconhecimento do Módulo CO e do modelo.

A afirmação 25 - **À semelhança das aquisições logísticas, também o pagamento dos combustíveis está centralizado ao nível do Exército. Será importante a introdução deste custo na UEO de destino para posteriormente ser imputado às actividades da mesma**, obteve resultados semelhantes à anterior afirmação. Assim, 21 inquiridos responderam C (50%) e 16 responderam CT (38,1%), contabilizando um total de 88,1% de

respostas positivas. O desvio padrão possui um valor um pouco elevado ( $s=0,726$ ). A moda registou-se no 4 e a média nos 4,24.

O valor médio das respostas foi  $x_m=4,325$  com um desvio padrão médio de 0,605 encontrando-se entre o CD e o CT, com tendência para o C, pois praticamente todas as respostas se verificam nos 4 valores (C).

## 6.5 CONCLUSÕES DOS QUESTIONÁRIOS

A análise do Gráfico M.1 permite saber a média das respostas às questões do inquérito. Pode constatar-se que, na generalidade, as médias apresentam valores elevados, sendo que grande parte se situa acima de 4. A resposta cuja média foi mais baixa ( $x_m = 2,93$ ), foi a da questão n.º8 - Na minha UEO está implementado algum sistema de contabilidade analítica. Esta foi a única questão do inquérito a obter nas respostas uma média inferior a 3, o que mostra que na maioria das Unidades não está implementado um sistema de contabilidade analítica. A média mais elevada ( $x_m = 4,57$ ) diz respeito à resposta da questão n.º10 - Gostaria de ter o Módulo CO - Contabilidade analítica a funcionar na minha UEO, o que permite dizer que esta potencial implementação é bastante ambicionada.

O valor médio foi  $x_m = 4,21$ , sendo que, apenas as médias das respostas às questões n.º 23, 9, 24, 7 e 8, foram inferiores.

## 6.6 CONCLUSÕES ACERCA DO MODELO

Sabendo que a utilização de entrevistas e inquéritos neste TIA, tinha como objectivo principal testar em que medida o modelo implementado nas unidades piloto poderia ser aplicado a todas as UEO do Exército, chegamos a algumas conclusões. Tendo sido abordadas, nas entrevistas e questionários, as potencialidades e vulnerabilidades do actual modelo, podemos afirmar que embora o modelo actualmente implementado nas unidades piloto possa ser aplicado a todas as UEO do Exército (grande parte ou até mesmo a totalidade dos inquiridos vê com bons olhos um modelo baseado nas actividades da sua UEO), existem alguns aspectos a melhorar neste modelo:

- Ao nível dos vencimentos é necessário haver um ciclo de distribuição na DFin que possibilite a imputação dos custos com pessoal nos centros de custo comuns de cada UEO, para que o custo da actividade final já contemple este custo. Importante salientar que as UEO só poderão correr os seus ciclos depois de a DFin correr este ciclo;

- Da mesma forma, os custos relativos às aquisições logísticas terão também de ser imputados nos centros de custo comuns das UEO respectivas, havendo para tal um ciclo de distribuição ao nível da Direcção de Aquisições (DAq)<sup>57</sup>. Este ciclo também terá de ser dos primeiros a ser executado;
- Segundo sugestão do Major Raínha, na sua entrevista, e do grupo de trabalho e informação de gestão deverá ser da responsabilidade dos CFin, ou seja, serão responsáveis por correr os ciclos das UEO da sua dependência. Este facto resulta da falta de recursos humanos para trabalhar nesta área e por ser mais importante a nível de comparações ser retirada a informação nesse patamar, não impossibilitando que tal informação seja retirada ao nível de UEO quando os Cmdt/Dir/Ch assim o entendam;
- No que respeita aos combustíveis, segundo os inquiridos este custo deve de ser imputados nas UEO consumidoras e não na DAq, entidade responsável pelo seu pagamento;
- Pela análise directa do modelo, conjuntamente com o grupo de trabalho, chegou-se à conclusão que é mais proveitoso e prático o uso de um ciclo de rateio na distribuição dos custos dos centros de custo de apoio para os operacionais. Esta medida advém do facto de os ciclos de rateio trabalharem com as classes de custo secundárias, sendo assim possível, quando necessário consultar o custo de uma secção de apoio. Com o ciclo de distribuição os custos são distribuídos e anulados;
- A introdução do planeamento ao nível do Módulo CO será outra mais-valia, pois a qualquer momento podem apurar-se os desvios, não sendo necessária a comparação do plano de actividades com os valores orçamentados.

Uma vez apresentadas algumas possíveis melhorias referentes ao modelo de contabilidade analítica implementado nas unidades piloto, deu-se origem a uma reformulação do modelo presente na Figura 6.1 e que irá compreender 5 fases:

1.<sup>a</sup> Fase – Imputação dos custos relativos a pessoal (DFin) e aquisições logísticas (DAq) aos centros de custo comuns das respectivas UEO, sendo corrido um ciclo de distribuição nessas mesmas unidades para tal efeito.

2.<sup>a</sup> Fase – Imputação dos custos decorrentes do dia a dia da UEO nos respectivos centros de custo, através do preenchimento do respectivo campo na altura de lançamento da factura.

---

<sup>57</sup> Entidade responsável pelo pagamento das aquisições logísticas do Exército Português.

- 3.<sup>a</sup> Fase – Distribuição dos custos existentes no centro de custo comum, para os centros de custo de apoio/estrutura e operacionais.
- 4.<sup>a</sup> Fase – Distribuição dos custos dos centros de custo de apoio/estrutura para os centros de custo operacionais.
- 5.<sup>a</sup> Fase – Imputação dos custos às ordens internas reais (actividades).

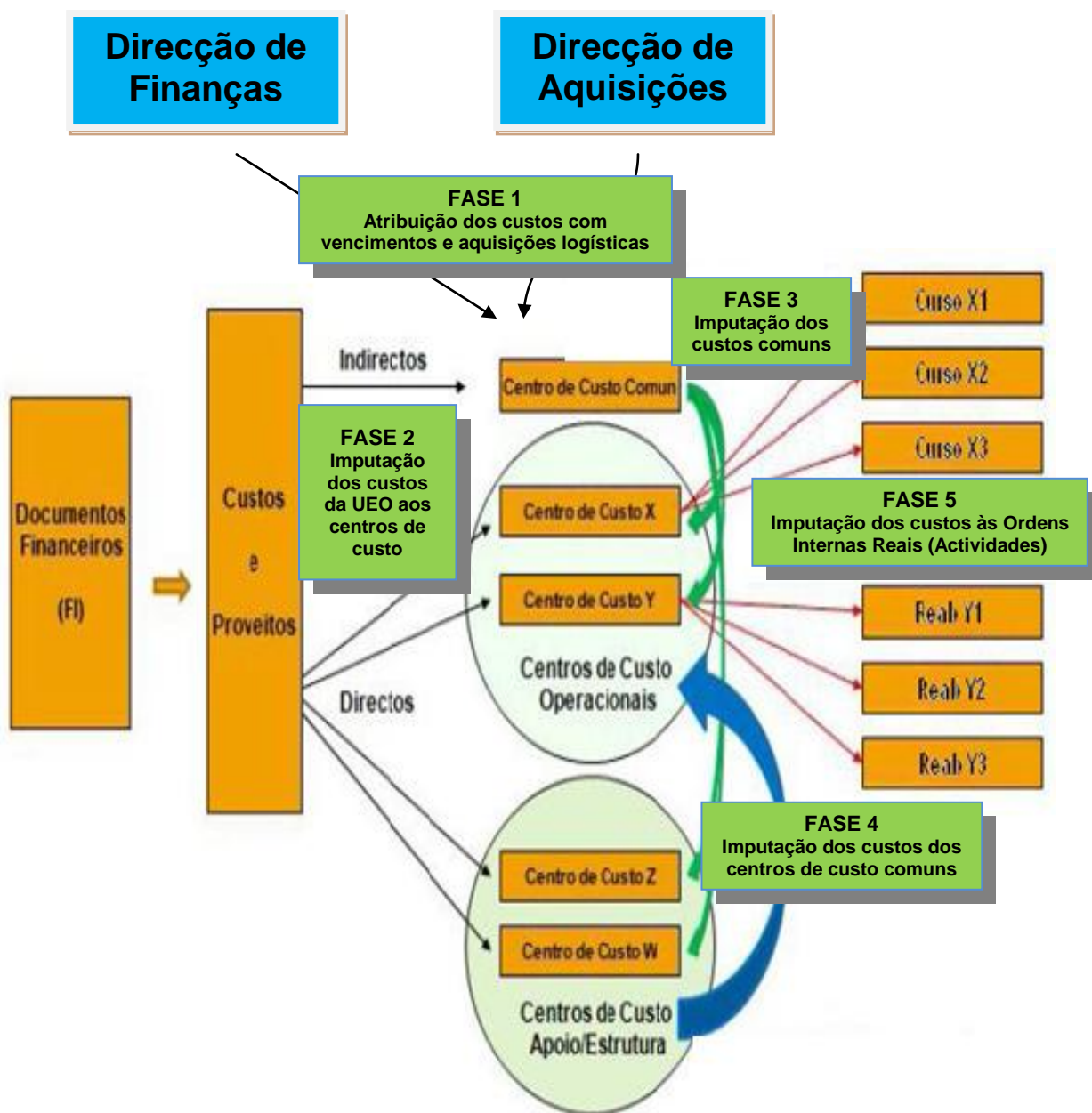


Figura 6.1: Proposta de Modelo de Contabilidade Analítica.

# CAPÍTULO 7

## CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

### 7.1 INTRODUÇÃO

Sendo a base deste TIA, a concepção de um modelo de contabilidade analítica, nomeadamente estudar a possibilidade de desenvolver um modelo comum a todas as UEO do Exército Português, foi exposto ao longo do trabalho os principais conceitos e analisou-se o estado da contabilidade analítica na organização.

Neste seguimento, formulou-se um quadro conceptual expresso ao longo das conclusões obtidas em cada um dos capítulos. Após realizar a investigação e retirar as ilações patentes na parte teórica, tomou-se imperativo analisar e discutir os resultados provenientes do trabalho de campo, de modo a validar ou refutar as hipóteses enumeradas inicialmente.

Tendo em consideração os resultados encontrados no trabalho de campo, neste capítulo serão verificadas as hipóteses, apresentadas as conclusões, bem como as recomendações achadas convenientes e as limitações sentidas ao longo da realização do mesmo. Por último apresenta-se, em jeito de desafio, propostas para futuras investigações.

### 7.2 VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES

Uma vez chegado a esta fase do trabalho é possível verificar a validade das hipóteses inicialmente formuladas.

Assim, no que respeita à primeira hipótese: **a contabilidade analítica encontra-se implementada nalgumas UEO do Exército Português, contudo apenas algumas utilizam a contabilidade analítica através do Módulo CO do SIG**, foi totalmente validada através da pesquisa realizada ao longo do trabalho de campo, bem como através da primeira questão da entrevista e do questionário. Pela análise à primeira pergunta da entrevista, deparamo-nos que efectivamente a contabilidade analítica encontra-se implementada, numa experiência bem sucedida, em três unidades do Exército Português.

Através da visualização dos resultados à pergunta 8 do questionário chega-se à conclusão que embora a contabilidade analítica esteja implementada apenas em três UEO, existem mais algumas que se preocupam com a ela. Este facto deve-se prender com a necessidade

sentida em usar a contabilidade analítica, contudo muito provavelmente a inexistência de formação no Módulo aliada à falta de tempo para implementar a analítica no SIG, fazem com que se prefira continuar com os sistemas paralelos para obter tal informação.

No que concerne à segunda hipótese: **a contabilidade analítica fornece uma diversidade vasta de informação, que se traduzirá numa importante ferramenta para a tomada de decisão dos Cmdt/Dir/Ch**, foi validada pela revisão de literatura, na qual foi perceptível toda a variedade de informação de gestão que pode ser retirada a partir da contabilidade analítica (objectivos da contabilidade analítica). Esta hipótese foi ainda observada e validada através das respostas às perguntas 12, 13, 14, 15 e 16 do questionário, no qual os inquiridos respondem positivamente, e através das respostas às perguntas 6, 7, 8, 9 e 10 da entrevista. As respostas dos inquiridos associadas à possibilidade de implementação do Módulo CO na sua plenitude referem que a contabilidade analítica será uma excelente ferramenta de gestão que possibilitará aos Cmdt/Dir/Ch ter um conjunto de informação essencial para a tomada de decisão. Informação esta que a contabilidade geral ou financeira nunca poderá fornecer.

A terceira hipótese: **a contabilidade analítica permite detectar atempadamente os desvios, facilitando a determinação das devidas causas e possibilitando efectuar eventuais correcções**, foi também validada. A validação desta hipótese foi constatada através das respostas dos entrevistados à pergunta 10 da entrevista e pelos resultados positivos obtidos nas perguntas 12, 13 e 14 do questionário realizado. A possibilidade ter acesso em tempo real ao custo de uma determinada actividade ou centro de custo vai possibilitar fazer as devidas comparações com o que inicialmente planeado (plano de actividades) e daí verificar os desvios existentes. O conhecimento destes dados atempadamente, possibilita tomar as devidas correcções, bem como, atribuir responsabilidades, seguindo a ideologia da nova gestão pública.

Relativamente à quarta hipótese: **a implementação de um modelo de contabilidade analítica, através do SIG, tornar-se-á uma mais-valia para o Exército Português**, foi validada na sua totalidade, tendo contribuído para tal, os resultados obtidos na pergunta 7 da entrevista, as respostas às afirmações 12, 13, 14, 15, 16 e 17 do questionário e a revisão de literatura efectuada. Ao longo da revisão de literatura, nomeadamente do capítulo 3, foi possível detectar e visualizar um leque imenso de informação que a contabilidade analítica fornece aos gestores. Esta informação, tal como o custo de uma actividade e o cálculo de desvios, permite uma tomada de decisão mais acertada traduzida pelo emprego dos recursos de uma forma mais eficiente.

Por fim, a quinta hipótese: **um modelo único de contabilidade analítica conseguirá satisfazer toda a realidade do Exército Português**, foi validada através dos questionários, das entrevistas e pela observação directa, em conjugação com o grupo de trabalho, do

modelo actualmente implementado nas unidades piloto. Pela observação directa e participação nas reuniões de trabalho do grupo actualmente responsável por esta área, foi possível observar as potencialidades do modelo actualmente implementado, chegando à conclusão que embora não sendo um modelo perfeito, transmitia aos Cmdt/Dir/Ch obter muita informação útil. Numa fase posterior, utilizando o questionário para constatar a importância das potencialidades e vulnerabilidades deste modelo, compreendidas nas últimas 7 afirmações, chegou-se à conclusão que o actual modelo implementado nas unidades piloto terá de ser adaptado, por forma a traduzir com maior rigor os custos das actividades. Tais conclusões poderão ser observadas no ponto 6.6. Em suma e após todos estes factos, pode-se afirmar que o modelo proposto no ponto 6.6 (modelo melhorado do actualmente implementado nas unidades piloto) é passível de ser reconhecido como capaz de ser implementado em todas as UEO do Exército Português.

### 7.3 CONCLUSÕES FINAIS

Uma vez verificadas as hipóteses inicialmente traçadas, pode-se agora analisar e responder à pergunta de partida: **De acordo com o SIG implementado no Exército Português, em que medida se poderá desenvolver um modelo de contabilidade analítica comum a todas as UEO?**

A contabilidade analítica surge como uma ferramenta com diversas potencialidades quer numa perspectiva isolada, quer associada aos SI. A contabilidade analítica é uma ferramenta essencial ao controlo de gestão, sendo por isso uma preocupação do Exército.

Há muito que a introdução da contabilidade analítica na nossa organização tem sido alvo de tentativas, mas sem grande sucesso. Actualmente, esta realidade parece avizinhar-se, pois em consonância com o SIG, esta já se encontra implementada em três UEO. Acredita-se que a curto ou médio prazo a contabilidade analítica (Módulo CO) esteja implementada na sua plenitude, após o qual, se poderá retirar um conjunto de informação muito útil para a tomada de decisão dos Cmdt/Dir/Ch.

A implementação da contabilidade analítica numa organização como o Exército, vai permitir saber o custo de todas as actividades desenvolvidas em tempo real, apurar desvios, podendo desta forma tomar medidas para minimizar, ou até mesmo eliminar os mesmos. Actualmente, apenas é possível saber o cumprimento dos objectivos inicialmente traçados no início de cada ano (através da comparação do relatório de actividades), desconhecendo-se o que foi dispendido em cada actividade.

Após a realização deste TIA, a probabilidade de implementar a contabilidade analítica aumentou, tendo sido dados passos importantes para esta longa batalha. Sabendo que as hipóteses lançadas e validadas anteriormente tinham como objectivo responder à questão

de partida, e tendo sido elas todas validadas, pode afirmar-se que existe realmente um modelo de contabilidade analítica comum capaz de ser implementado em todas as UEO, satisfazendo as actuais necessidades do Exército.

## 7.4 RECOMENDAÇÕES

Este trabalho pretendeu contribuir para um maior conhecimento da realidade do SIG, nomeadamente do Módulo CO. Porém, nem todas as respostas estão definitivamente dadas, nem este campo de trabalho se esgota nos temas aqui abordados, como tal, pretende-se elucidar recomendações relativas ao estudo aqui abordado.

Apesar do caminho já se encontrar mais ou menos delineado, um sistema de contabilidade analítica nunca está efectivamente acabado, existindo sempre um conjunto de tarefas possíveis de aperfeiçoamento. Assim, tendo em conta o exposto ao longo deste trabalho e como complemento às conclusões tiradas do estudo será adequado apontar como recomendações complementares as seguintes:

- No âmbito do SIG, desenvolvimento e implementação dos Blocos de Logística, Recursos Humanos e Indicadores de Gestão;
- Uma vez adoptado um sistema de contabilidade analítica pelo Exército Português, criar critérios de imputação de custos e regras para definir a atribuição dos índices estatísticos para toda a Instituição;
- A operacionalização do Módulo CO por todas as unidades do Exército seria uma mais-valia, conforme verificado em anteriores investigações;
- Equacionar a implementação do *Balanced Scorecard* como instrumento complementar de apoio à decisão.

## 7.5 LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO

Em termos de limitações, esta investigação encontrou alguns obstáculos, tais como o tempo para a sua realização, o número de UEO em estudo e o número de militares do Exército Português com conhecimento neste assunto.

O tempo reduzido não permitiu que um estudo mais aprofundado acerca do tema. Já a diversidade de UEO existentes no Exército Português aliadas à sua dispersão no território nacional, foi também um dos factores que na melhoria deste trabalho. Por fim, o facto de poucos militares se sentirem suficientemente à vontade para abordar este tema, não deu para investigar várias perspectivas acerca da contabilidade analítica no Exército Português.

## 7.6 INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Com a consciência plena das limitações encontradas, tem-se a perfeita noção que o tema a que se subordina o trabalho não se esgotou na elaboração do mesmo. Deste modo, seria interessante efectuar um estudo comparativo nas UEO piloto antes e depois do Módulo CO entrar em produtivo. Um outro estudo que na óptica de muitos militares seria importante desenvolver, seria os contributos que as informações retiradas deste Módulo e consequente análise destas teriam na análise de desempenho dos Cmdt/Dir/Ch. Um último tema que também poderia ser abordado seria o acompanhamento e análise da implementação dos outros Módulos ainda por implementar em pleno no Exército Português, abordando as limitações, obstáculos e vantagens que traria a sua utilização de uma forma integrada.

# BIBLIOGRAFIA

## LIVROS

- Alter, S. (1992). *Information Systems: A management perspective*, Addison-Wesley,.
- Amat, Oriol; Soldevilla, Pilar. (2000), *Contabilidad y Gestión de Costes*, Ediciones Gestión 2000, 3.<sup>a</sup> Edição, Barcelona.
- Amaral, Luís. Magalhães, Rodrigo. Morais, Carlos. Serrano, António. Zorrinho, Carlos (2005). *Sistemas de Informação Organizacionais*, Edições Sílabo, Lisboa.
- Barañano, A. Maria (2008). *Métodos e técnicas de Investigação em Gestão – Manual de apoio à realização de trabalhos de investigação*. Edições Sílabo, Lisboa.
- Barfield, Jesse; Raiborn, Cecily & Kinney, Michael (2000). *Cost Accounting: Traditions and Innovations*, South-Western Educational Publishing.
- Blocher, Edward. Chen, kung. Cokins, Gary. Lin, Thomas (2006). *Gestão Estratégica de Custos*. McGraw-Hill, Tradução da 3ª Edição, São Paulo.
- Bornia, Antonia (2002). *Análise gerencial de custos: Aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre. Bookman.
- Buckingham, R. A., R. A. Hirschheim, F. F. Land, e C. J. Tully (1987). *Information Systems Education: Recommendations and Implementation*, Cambridge University Press,.
- Caiado, António C. Pires. (2002), *Contabilidade de Gestão*, Áreas Editora, 2.<sup>a</sup> Edição, Lisboa.
- Caiado, António. Pinto, Ana (2003). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editora, Lisboa.
- Carmo, H., & Ferreira, M. (1998). *Metodologia da Investigação. Guia para auto-aprendizagem*. Lisboa: Universidade Aberta.
- Carvalho, J. A., e L. Amaral (1993). *Matriz de Actividades: um enquadramento conceptual para as Actividades de Planeamento e Desenvolvimento de Sistemas de Informação*, Sistemas de Informação.

- Chiavenato, Idalberto (2004). *Introdução à teoria geral da Administração*. Editora Campos, Rio de Janeiro.
- Davenport, Thomas H. (2002). *Missão Crítica: obtendo vantagem competitiva com os sistemas de gestão empresarial*. Bookman, Porto Alegre.
- Esteves, J & Pastor J. (2000). *Towards the Unification of Critical Success Factors for ERP Implementation*, 10th Annual BIT conference, Manchester.
- Franco, Victor. Oliveira, Álvaro. Morais, Ana. Oliveira. Benvinda. Lourenço. Isabel. Major, Maria. Jesus, Maria. Serrasqueiro. Rogério (2008). *Temas de Contabilidade de Gestão: Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão*, Livros Horizonte, Lisboa.
- Galliers, R. (1987), *Information Analysis: selected readings*, Addison-Wesley.
- Ghiglione, R. & Matalon, B. (1993). *O Inquérito – Teoria e Prática*. Celta Editora, Oeiras.
- Gouveia, Luís & Ranito, João (2004). *Sistemas de Informação de apoio à gestão*. Sociedade Portuguesa de Inovação, Porto.
- Guerra, I. (2006). *Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdo: Sentidos e formas de uso*. Estoril: Principia Editora, Lisboa.
- Heitger, Les; Ogan, Pekin & Matulich, Serge (1992). *Cost Accounting*, 2ª edição, South-Western Publishing.
- Horngren, Charles. Sundem, Gary & Stratton, William (2004). *Contabilidade Gerencial*. Prentice Hall, 12ª Edição, São Paulo.
- Huang, Albert, Yen, David, Chou, David C., Xu, Yurong (2003). *Corporate applications integration: Challenges, opportunities and implementation strategies*, *Journal of Business and Management*.
- Jones, Rowan; Pendlebury, Maurice. (1996), *Public Sector Accounting*, Pitman Publishing, 4.ª Edição, London.
- Lee, Allen S. *A scientific methodology for MIS case studies*, *MIS Quarterly*, 1989, 33-50.
- Luz, Santos & Rocchi, Carlos (1998). *Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos*. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 27, n. 93.
- Magalhães, R. (1993). *A Evolução dos Sistemas de Informação na Empresa: dos MIS aos Desafios da Mudança Estratégica*, Sistemas de Informação.
- Martins, Eliseu (2003). *Contabilidade de Custos*. Atlas, 9ª Edição, São Paulo.
- Mortal, A. (2007). *Contabilidade de Gestão*. Editora Rei dos Livros.

- Manual de Utilizador de CO – Contabilidade Analítica, 2010.
- Marcelino, H. (1990). *Planeamento estratégico para a renovação organizacional através das tecnologias da informação*, Informação & Informática.
- Pereira, Carlos & Franco, Victor (2001). *Contabilidade Analítica*, Editora Rei dos Livros, 6.<sup>a</sup> Edição, Lisboa.
- Porter, M. E., e V. E. Millar (1985). *How information gives you competitive advantage*, Harvard Business Review.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Gradiva, Lisboa.
- Rascão, José (2004). *Sistemas de Informação para as Organizações: A informação Chave para a tomada de decisão*, Edições Sílabo, 2.<sup>a</sup> Edição, Lisboa.
- Sampieri, R., Collado, C. H. & Lúcio, P. B. (2006). *Metodologia de Pesquisa*. McGraw-Hill, São Paulo.
- Sankar, Chetan & Rau, Karl-Heinz (2006). *Implementation Strategies for SAP R/3 in a Multinational Organization*, CyberTech Publishing, EUA.
- Sarmiento, Manuela (2008). *Guia Prático sobre a Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses de Doutoramento, Dissertações de Mestrado e Trabalhos de Investigação Aplicada*. Universidade Lusíada Editora, Lisboa.
- Stein, Stanley (1979). *Origens e evolução da indústria têxtil no Brasil - 1850/1950*, Editora Campus.
- Teixeira, Sebastião (2005). *Gestão das Organizações*. McGraw-Hill, Madrid.

## TESES E DISSERTAÇÕES

- Afonso, Paulo (2002). *O custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação*. Tese de Mestrado em Engenharia, Universidade do Minho, Braga.
- Brito, Rodrigo Gonçalves Garcia (2008). *O SIG e a Contabilidade Analítica numa Unidade de Saúde*, Trabalho de Investigação Aplicada da AM, Academia Militar, Lisboa.
- Costa, Teresa (2005). *A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias O caso da fixação das tarifas e preços municipais*. Tese de mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- Lameiras, Albino Marques (2003). *A Informação de Gestão para o Comando, Conceitos base e um Modelo Possível*, Trabalho de Investigação Individual do CPOS, Instituto de Altos Estudos Militares, Lisboa.

Esteves, Carlos Mário Veríssimo (2008). *Implementação do “Activity Based Costing” na Academia Militar*. Tese de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa.

Barnabé, Fernando J. E. F. (2002). *Contabilidade Analítica de Gestão – Modelo de Adopção no Exército Português*, Trabalho de Investigação Individual do CPOS, Lisboa.

## REVISTAS E ARTIGOS

Carvalho, João, Costa, Teresa, Macedo, Natália (2008). A contabilidade analítica ou de custos no sector público administrativo, *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº96, Março.

Cooper, R (1990), *Cost classifications in unit-based and activity-based manufacturing cost systems*, *Journal of cost management*.

Correia, Fernando (2002). Contabilidade de custos ou analítica no POCAL, *Boletim da CROC*, n.º 18, Jul./Set.

Santos, Manuel (2005). O SIG como instrumento de mudança – Impacto na organização, *Revista de Administração Militar*, nº10.

Salvado, Rui (2006). A contabilidade analítica na Administração Pública, *in*: [http://www.ctoc.pt/downloads/files/1170778536\\_30a36.pdf](http://www.ctoc.pt/downloads/files/1170778536_30a36.pdf), acessido em 31 de Março de 2008 pelas 23h15m.

Tapscott, D., e A. Caston (1995). O novo paradigma, *Exame Executive Digest*, 6.

## LEGISLAÇÃO

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime da Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei nº232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Directiva n.º 29/CEME/10 – Directiva para o Exército - Biénio 2010/2011.

Directiva n.º 2/DFin/10 – Directiva para a Direcção de Finanças para o ano 2010.

Directiva n.º 04/QMG/10 – Directiva para o Comando da Logística 2010.

Lei n.º8/90, de 20 de Fevereiro – Bases da Contabilidade Pública.

Lei nº6/91, de 20 de Fevereiro – Enquadramento do Orçamento do Estado.

## GLOSSÁRIO

**Actividade** – Serviços/actividades produzidos nos centros de custo e medidos em unidades de tempo ou de medida (Manual de Utilizador de CO, 2010, p.105)

**Acumulação, medida e imputação de custos** – por acumulação de custos entende-se conhecimento dos custos bem como o seu registo, enquanto a medida pressupõe a classificação dos custos nas suas diversas componentes e o montante de cada um utilizado na respectiva solução. (Carvalho, 1999, p.13)

**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 (Manual de Utilizador de CO, 2010, p.55)

**Ciclo de distribuição** – Os ciclos de distribuição são utilizados com o objectivo de transferir os custos dos centros de custo operacionais para os diversos objectos aos quais se pretende efectuar análises. Os ciclos de distribuição utilizam classes de custo primárias perdendo a informação ao nível da classe de custo (Manual de Utilizador de CO, 2010, p.293).

**Ciclo de Rateio** – Os ciclos de rateio são utilizados com o objectivo de transferir os custos dos centros de custo operacionais para os diversos objectos aos quais se pretende efectuar análises. Os ciclos de rateio utilizam classes de custo secundárias para não se perder a informação ao nível da classe de custo (Manual de Utilizador de CO, 2010, p. 302).

**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) (Manual de Utilizador CO, 2010, p.7 ).

**Classes de custo secundárias** – utilizadas na contabilidade analítica e têm como objectivo realizar análises internas a nível dos processos decorrentes do Módulo CO (Manual de Utilizador CO, 2010, p.7 ).

**Contabilidade analítica** – Segundo Pereira e Franco, a “Contabilidade analítica tem por objectivo fornecer informações de natureza económica para o planeamento e controlo de gestão, tomada de decisões e, no caso das empresas produtoras, para a avaliação das existências finais com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos” (Pereira & Franco, 2001, p.25).

**Contabilidade geral** – A contabilidade geral, também referida como contabilidade externa ou financeira, encarrega-se somente do registo das operações com terceiros, das alterações de património e do apuramento do resultado dos exercícios. (Pereira *et al*, 1989, p. 21).

**Contabilidade de gestão** – é, para Caiado, “um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão” (Caiado, 2002, p.49).

**Custo** – um custo é incorrido quando um recurso é usado para algum objectivo. Por outro lado consideramos um grupo de custos quando tem por base as mesmas características. (Blocher *et al*, 2006, p.60) Para Correia traduz-se nos recursos consumidos para atingir determinados fins (Correia, 2002, p.10).

**Custo directo** – um custo directo é quando os elementos desse mesmo custo estão directamente relacionados com o seu objecto, ou seja, consegue-se claramente identificar o local onde ocorreu o consumo do recurso. Este tipo de custo não levanta problemas específicos de afectação, e não é necessário um direccionador de custo, segundo um determinado factor (Correia, 2002, p.10-11).

**Custos fixos** – “são aqueles cujo montante depende da capacidade instalada e não do seu nível de utilização” (Correia, 2002, p.11).

**Custos variáveis** – são “aqueles que variam directamente com o nível de actividade ou objecto de custo” (Correia, 2002, p.11).

**Custo indirecto** – é aquele que é passível de imputação percentualmente de acordo com determinados critérios e não se encontram directamente ligados à actividade desenvolvida (Correia, 2002, p.11).

**Despesa** – representa o acto em que se efectua o pagamento relativo a um bem ou serviço (Correia, 2002, p.10).

**Eficácia** – É a medida em que os *outputs* produzidos pelo processo se aproximam dos objectivos propostos, isto é, quanto menores forem os desvios entre o planeado e o realizado, maior é o grau de eficácia (Teixeira, 2005, p.8).

**Eficiência** – É a relação proporcional entre a qualidade e a quantidade de *inputs* e a qualidade e a quantidade de *outputs* produzidos. Assim, quanto maior for o volume de produção conseguido com o mínimo de factores produtivos, maior é o grau de eficiência (Teixeira, 2005, p.8).

**Informação** – é aquele conjunto de dados que quando fornecido adequada e atempadamente, melhora o conhecimento da pessoa que o recebe ficando a mesma mais habilitada a desenvolver determinada actividade ou a tomar determinada decisão (Galliers 1987, p.4).

**Ordens Internas Reais** - ordens internas utilizadas como colectores financeiros, cujo processamento tem essencialmente a ver com a desagregação de custos a um nível mais detalhado que o centro de custo (Manual de Utilizador de CO, 2010, p. 155).

**Ordens Internas Estatísticas** - ordens internas que visam agregar custos (e/ou proveitos) de uma forma diferente, não se perdendo a informação a nível do centro de custo. Este tipo de ordens permite uma análise multi-dimensional, ao permitir realizar a análise quer pelos centros de custo, quer pelas ordens internas (Manual de Utilizador de CO, 2010, p. 155).

**Proveito** – traduz-se na mais-valia derivada da venda de um produto ou da prestação de um serviço (Correia, 2002, p.10).

**Sistema de Informação** – é um sistema que reúne, guarda, processa e faculta informação relevante para a organização (ou sociedade), de modo a que a informação seja acessível e útil para aqueles que a querem utilizar, incluindo gestores, funcionários, clientes e cidadãos. Um SI é um sistema de actividade humana (social) que pode envolver ou não a utilização de computadores (Buckingham, *et al.*, 1987 p. 18).

**Tecnologias de Informação** – é o conjunto de equipamentos (Hardware) e suportes lógicos (Software) que permitem executar tarefas como aquisição, transmissão, armazenamento, recuperação e exposição de dados (Alter, 1992, p. 9)

## **APÊNDICES**

# APÊNDICE A

## DESCRIÇÃO DA METODOLOGIA ASAP

### 1. “*Project preparation*” – Preparação do projecto

*Project preparation* é o início do projecto de implementação e consiste no alinhamento da estratégia do sistema e da organização. Existe nesta fase a definição da implementação, da organização, do cronograma de implementação e da constituição das equipas do projecto. Assim, procedeu-se ao planeamento detalhado do projecto e à constituição das equipas de projecto. As actividades chave, na fase de preparação, visam atingir o consenso quanto ao âmbito, objectivos do projecto, plano detalhado e atribuição de responsabilidades.

### 2. “*Business Blueprint*” – Desenho conceptual

A fase de desenho de processos é, sem dúvida, das mais importantes, pois é aquela que permitirá a optimização do processo de implementação. Com base em cenários de negócio, em modelos de referência e no processo único, procede-se ao enquadramento das necessidades do MDN na solução a implementar. Nesta fase será criado o *Business Blueprint*<sup>58</sup>, que clarifica as necessidades da organização, os cenários de implementação, os processos a serem realizados e define o desenho conceptual do sistema. Corresponde à documentação detalhada do levantamento efectuado durante as várias reuniões de análise de requisitos e procede-se à transmissão de conhecimentos entre os consultores externos e internos.

### 3. “*Realization*” - Realização

O objectivo desta fase é a implementação dos processos e requisitos de negócio, identificados no Business Blueprint. Como resultado final, a solução estará implementada, sendo efectuados testes, funcionais e de integração, após os quais o sistema será disponibilizado para operações em ambiente de produção. Nesta fase continua a transferência de conhecimentos entre os consultores e é produzida a documentação de suporte da solução.

---

<sup>58</sup> O *Business Blueprint* espelha os requisitos de informação da Organização, correspondente ao âmbito detalhado (desenho único) do projecto de implementação. Neste documento, ficarão ainda definidos os perfis de autorização que serão necessários para garantir a correcta utilização do sistema.

#### **4. “Final Preparation” – Preparação final**

A preparação final é uma análise final do projecto e a definição do plano de entrada em produtivo (“Go Live”). São realizados testes reais, testes de volume, formação de utilizadores finais, gestão de sistema, estabelecendo-se assim a plataforma final de arranque em produtivo. A conclusão com sucesso desta fase garante ao Ministério da Defesa Nacional o começo da utilização em produção da solução implementada. É também efectuada a migração dos dados de outros sistemas.

#### **5. “Go Live & Support” – Entrada em produtivo e suporte**

A entrada em produtivo do sistema ainda é considerada uma fase visto o processo ainda não ter terminado. Existe ainda nesta fase uma adaptação dos usuários e da gestão do sistema, mas num ambiente em produtivo. Desta forma, nesta fase dá-se a passagem de um ambiente pré-produtivo para um ambiente operacional produtivo. Para o seu sucesso é essencial uma boa estrutura de apoio ao arranque, afim de apoiar os utilizadores finais do sistema.

## APÊNDICE B

### CONSTITUIÇÃO DO SIG/MDN (POR MÓDULOS)

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

#### 1. Módulo 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 Projectos (LPM; PIDDAC; contratos escritos; FMS e LOA's).

#### 2. Módulo Logístico

- MM – *Materials Management* - Gestão de compras (processo de aquisição e recepção de mercadorias).

#### 3. Módulo de Pessoal

- HR – *Human Resources* – Gestão de Recursos Humanos (colocações; promoções e vencimentos).

#### 4. Módulos Transversais

- SEM-BSC - *Strategic Enterprise Management* (Planeamento e estratégia de negócio)
- BW - *Business Warehouse* (Gestão e tratamento da base de dados)
- Equipa de Gestão da Mudança;
- Equipas de Qualidade de Migração de Dados.

## APÊNDICE C

### COMPONENTES ACTIVOS DA ESTRUTURA ORGANIZATIVA DO MÓDULO CO

- 1. Classes de Custo:** Existem dois tipos de classes de custo: primárias e secundárias. As primárias são todas as contas de resultados (6 e 7) criadas no plano de contas. As secundárias são as contas correspondentes da Contabilidade analítica (Contas 9), e têm como objectivo realizar análises internas a nível dos processos de CO.
- 2. Centros de Custo/Lucro:** Os centros de custo/lucro são uma forma de controlar os movimentos realizados dentro da organização, de acordo com o local onde foram ocorridos. Os centros de custo/lucro são os elementos de ligação do Módulo CO aos restantes Módulos.
- 3. Classificação do tipo de actividade:** As actividades são as tarefas realizadas pelos centros de custo/lucro, e constituem a ferramenta que permite efectuar e gerir débitos internos entre objectos (Reembolsos).
- 4. Administrador de ordens:** As ordens internas são utilizadas para colectar, monitorizar e distribuir custos directos e indirectos com operações/missões ou elementos específicos. São colectores de custo com uma natureza mais dinâmica do que os centros de custo.
- 5. Índices Estatísticos:** são objectos que permitem efectuar a segmentação e separação dos custos associados a um determinado objecto de custo.

## APÊNDICE D

### TAREFAS POSSÍVEIS DE EXECUTAR NO MÓDULO CO

- 1. Decomposição (CCA):** a decomposição é o processo que permite a repartição dos custos existentes nos Centros de Custo pelas respectivas actividades. Com esta afectação de custos reais às actividades é possível calcular o custo unitário da medida de actividade seleccionada.
- 2. Apropriação de Custos:** A apropriação de custos é a alocação de todos ou alguns custos reais incorridos num objecto (ou em todos), a um ou mais receptores. Visa criar reembolsos das ordens internas.
- 3. Ciclo de transferência periódica de custos:** Os ciclos de transferência visam repartir os custos totais dos centros de custo gerais/ a repartir para os centros de custo de Apoio/ estruturas, prestadores e ou operacionais, de acordo com critérios de imputação (nº de pessoas, percentagem, nº de metros quadrados).
- 4. Determinação da tarifa real:** Pretende apurar o valor unitário das actividades.

## **APÊNDICE E**

### **PARTICULARIDADES DA CONTABILIDADE**

#### **Contabilidade Patrimonial**

- Registo de todos os factos patrimoniais, em Plano de Contas próprio<sup>59</sup>;
- Obrigatória para as empresas com contabilidade organizada;
- Obrigatória para as entidades públicas com autonomia administrativa e financeira.

#### **Contabilidade Orçamental**

- Registo de todas as operações financeiras, de forma a ser espelhado o controlo e execução de orçamentos atribuídos;
- Obrigatória para as entidades com autonomia administrativa.

#### **Contabilidade Analítica**

- Registo de operações financeiras, de forma a ser possível obter indicadores de gestão fiáveis;
- Não é obrigatória;
- O registo das operações, ocorre em Plano de Contas adaptado à entidade.

---

<sup>59</sup> Plano Oficial de Contabilidade (POC)

## APÊNDICE F

### OBJECTIVOS DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

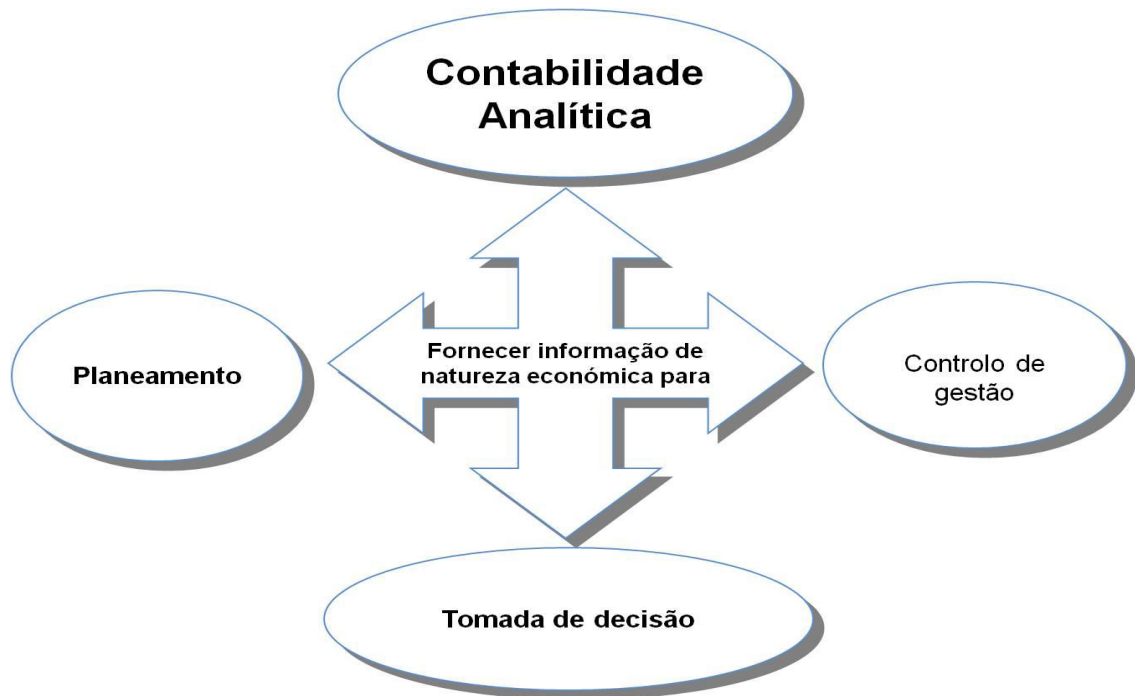


Figura F.1: Objectivos da Contabilidade Analítica.

#### **Informação para planeamento**

As decisões de fixação de objectivos orçamentais baseiam-se na experiência existente.

- Permite a análise de dados estatísticos relativos a períodos passados;
- Estudos de rentabilidade;
- Permite informação acerca dos custos.

#### **Controlo de gestão**

O controlo de gestão baseia-se nos dados contabilísticos fornecidos periodicamente.

- Fornece informação de gestão por períodos mais curtos;
- Permite estudos de comparabilidade e apuramento de desvios.

#### **Tomada de decisão**

A tomada de decisões baseia-se em dados fiáveis de preferência pormenorizados.

- Fornece informação acerca dos custos e proveitos por segmentos organizacionais;
- Fornece informação preparada para a tomada de decisões.

## APÊNDICE G

### NÍVEIS DE GESTÃO

O nível institucional é caracterizado por uma forte componente estratégica, ou seja, envolvimento da totalidade dos recursos disponíveis na determinação do rumo a seguir e pela formulação de políticas gerais, que digam, portanto, respeito a toda a organização.

No nível intermédio, predomina uma componente tática caracterizada pelo emprego de recursos no curto prazo e pela elaboração de planos e programas específicos relacionados com a área ou função do respectivo gestor.

No nível operacional, predomina a componente técnica, traduzindo-se a actividade desses gestores, essencialmente, na execução de rotinas e procedimentos (Teixeira, 2005, p.6).

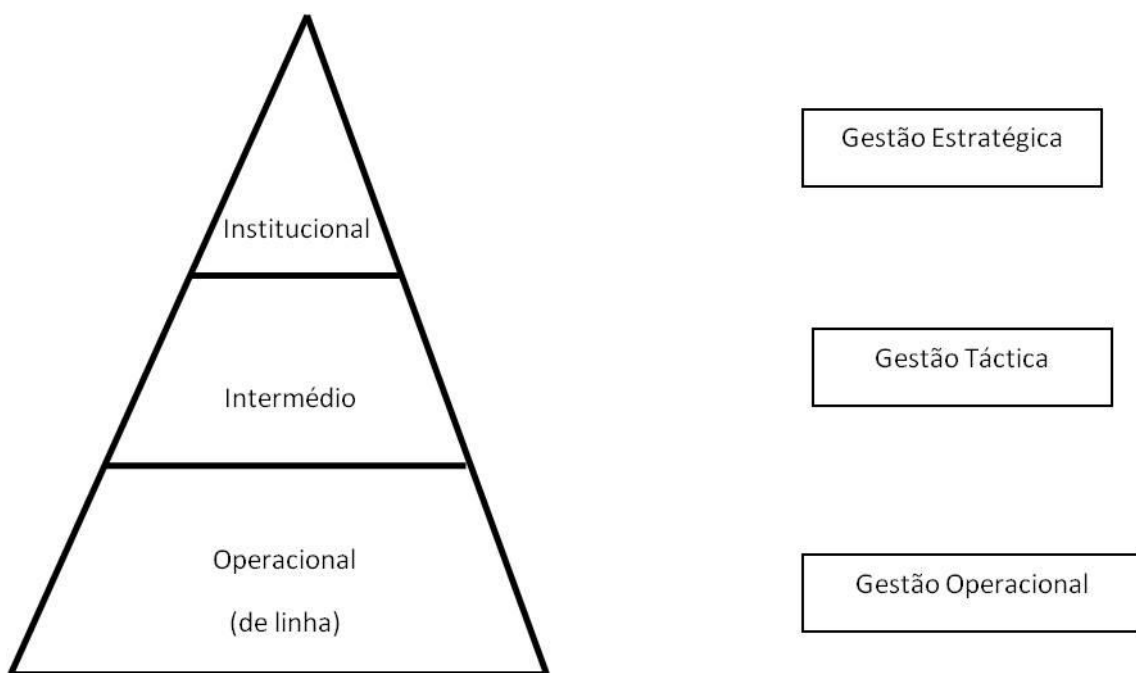


Figura G.1: Níveis de gestão.

# **APÊNDICE H**

## **GUIÃO DA ENTREVISTA**



**ACADEMIA MILITAR**

**Direcção de Ensino**

**Curso de Administração Militar**

**TRABALHO DE INVESTIGAÇÃO APLICADA**

**ENTREVISTA**

**AUTOR: Aspirante ADMIL Paulo Jorge Pires Fernandes**

**ORIENTADOR: Tenente-Coronel ADMIL (Mestre) Fernando J. E. Fialho Barnabé**

**LISBOA, JULHO DE 2010**

## CARTA DE APRESENTAÇÃO

Esta entrevista insere-se no âmbito de um Trabalho de Investigação Aplicada, tendo em vista a obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares, especialidade Administração Militar, subordinado ao tema “O Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional: Concepção de um Modelo de Contabilidade Analítica para o Exército”.

O objectivo da entrevista é recolher dados relativos ao SIG, nomeadamente o Módulo de *controlling* (CO), e receber informações sobre a possibilidade da implementação de um modelo de contabilidade analítica que abranja realidade de todas as UEO do Exército Português.

Para operacionalizar o trabalho pretende-se realizar entrevistas às entidades que estão directamente ligadas ou possuam conhecimentos na área da contabilidade analítica e no Módulo CO. Deste modo, é fundamental para a realização do trabalho de investigação que me proponho desenvolver, entrevistar V. Ex.<sup>a</sup>.

Esta entrevista servirá para analisar o Módulo CO do SIG, bem como para avaliar a necessidade de alteração do modelo de contabilidade analítica em desenvolvimento no Exército Português, ajudando no trabalho de campo que se pretende desenvolver, com o intuito de dar resposta à pergunta de partida inicialmente formulada.

Desta forma solícito a V. Ex.<sup>a</sup> que me conceda esta entrevista que servirá de suporte para atingir os objectivos desta investigação.

O meu muito obrigado pela sua colaboração,

Paulo Jorge Pires Fernandes  
ASP ADMIL

## GUIÃO DA ENTREVISTA

**Tema:** “O Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional: Concepção de um Modelo de Contabilidade Analítica para o Exército”.

**Entrevistador:** Aspirante de Administração Militar Paulo Jorge Pires Fernandes.

**Entrevistados:**

**Entrevistado 1:** MAJ ADMIL José Cano do CFin do CID

**Entrevistado 2:** MAJ ADMIL Paulo Raíña da EPS

**Entrevistado 3:** TEN ADMIL Edgar Fontes do IPE

**Entrevistado 4:** TEN ADMIL Rodrigo Brito da EPS

**Entrevistado 5:** TEN ADMIL Ana Azevedo da EPA

**Objectivos gerais:**

- Verificar em que fase de implementação se encontra o Módulo CO no Exército;
- Analisar em que medida a contabilidade analítica poderá auxiliar os Comandantes/Directores/Chefes (Cmndt/Dir/Ch) na tomada de decisão.
- Perceber em que medida a implementação da contabilidade analítica poderá ser importante para o cálculo de desvios aos objectivos/actividades inicialmente traçados.
- De que forma o recurso à contabilidade analítica através do SIG (Módulo CO) será uma mais-valia para o Exército Português.
- Recolher informações para a concepção de um modelo de contabilidade para o Exército Português.

**Blocos temáticos:**

**Bloco A:** Apresentação da entrevista.

**Bloco B:** Vantagens da entrada em produtivo da contabilidade analítica.

**Bloco C:** A contabilidade analítica como instrumento de apoio à decisão.

**Bloco D:** Aplicação de um modelo de contabilidade analítica para o SIG do Exército.

## Perguntas por blocos temáticos:

Quadro H.1: Perguntas por blocos temáticos.

Blocos	Objectivos específicos	Formulário de perguntas	Notas
Bloco A Apresentação	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Apresentação do entrevistador;</li> <li>- Explicar os objectivos gerais da entrevista;</li> <li>- Legitimar a entrevista;</li> <li>- Motivar o entrevistado.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Qual o seu nome completo?</li> <li>2. Qual o seu posto?</li> <li>3. Qual a sua arma ou serviço?</li> <li>4. Qual a função que desempenha?</li> <li>5. Tem experiência em termos de trabalhos na área da contabilidade analítica? Se sim, há quantos anos?</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Referir ao entrevistado os objectivos do trabalho.</li> <li>-Referir se a entrevista pode ser gravada.</li> </ul>
Bloco B Vantagens da entrada em produtivo da contabilidade analítica (Módulo CO)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar em que fase de implementação se encontra o Módulo CO no Exército;</li> <li>- Conhecer as vantagens inerentes à aplicação do referido Módulo.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>6. O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?</li> <li>7. Seria benéfico para o Exército implementar a contabilidade analítica em todas as UEO? De que forma a contabilidade analítica (Módulo CO) poderá ser uma mais-valia para o Exército?</li> </ol>	
Bloco C A contabilidade analítica como instrumento de apoio à decisão	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Conhecer de que forma a informação retirada a partir do Módulo CO poderá ajudar na tomada de decisão;</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>8. Considera que os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, Relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?</li> <li>9. Que tipo de informação poderá ser retirada da contabilidade analítica para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Conseguem obter a informação em tempo real?</li> <li>10. O Módulo CO permitirá a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?</li> </ol>	
Bloco D Aplicação de um modelo de contabilidade analítica para o SIG do Exército	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar a necessidade de implementação de melhorias no actual modelo;</li> <li>- Perceber quais são as vulnerabilidades do modelo existente.</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>11. Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?</li> <li>12. Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a <i>performance</i> do Módulo?</li> <li>13. Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Agradecer no final o facto de ter facultado e dispendido tempo nesta entrevista.</li> </ul>

# APÊNDICE I

## QUESTIONÁRIO

### I.1 INTRODUÇÃO

O inquérito é constituído por 25 questões fechadas. Encontra-se dividido em duas partes distintas: a caracterização do inquirido e a caracterização do objecto de estudo.

A caracterização do inquirido é composta por 6 perguntas, nas quais se pretende saber qual o género (questão 1), a idade do inquirido (questão 2), o posto (questão 3), a arma/serviço (questão 4), as habilitações literárias (questão 5) e a tipologia da unidade (questão 6) a que pertence.

A caracterização do objecto de estudo perfaz no total 19 questões e pretende dar resposta a algumas perguntas de investigação e verificar algumas hipóteses formuladas.

Inicia-se com o intuito de perceber o estado de implementação do Módulo CO e da contabilidade analítica (questão 7, 8, 9 e 10). Seguidamente temos a importância da contabilidade analítica para o cálculo de desvios traduzida nas afirmações 11, 12 e 13. As afirmações seguintes (14 e 15) são respeitantes à importância da contabilidade analítica para a tomada de decisão.

As afirmações 16, 17 e 18 foram enquadradas por forma retirar a informação respeitante às mais-valias inerentes à implementação do Módulo CO e por fim, as restantes afirmações remetem-nos para o modelo de contabilidade analítica em si, permitindo fazer uma análise crítica das potencialidades e vulnerabilidades do actual modelo implementado.

A resposta é feita através da utilização de uma escala de *Likert* (cinco categorias ou escalões). Optou-se por esta escala ímpar, para dar ao inquirido a possibilidade de escolha a meio da escala e não extremar a sua opinião. Quanto ao facto de ter cinco categorias ou escalões, julga-se que três seriam restritivos e sete seriam demasiados para exprimir a qualificação das questões.

Este questionário foi estruturado de modo a possibilitar a análise estatística de dados quantitativos através do SPSS.

## I.2 QUADRO DE VARIÁVEIS

O Quadro I.1 apresenta as variáveis do questionário que foram alvo de análise:

**Quadro I.1: Variáveis analisadas no questionário.**

CARACTERIZAÇÃO DOS INQUIRIDOS		QUESTÃO
GÉNERO	Masculino      Feminino	1
IDADE	30-40              41-50              >50	2
POSTO	TCor              Cor              MGen              TGen	3
ARMA/SERVIÇO	Inf   Cav   Art   AdMil   SMat   Eng   Tm	4
HABILITAÇÕES LITERÁRIAS	Licenciatura              Mestrado              Doutoramento	5
TIPOLOGIA DA UEO	HM   EP   Reg   Dir   EstabEns   Outr	6
CARACTERIZAÇÃO DO OBJECTO DE ESTUDO		QUESTÃO
EXISTÊNCIA/ NECESSIDADE DA CONTABILIDADE ANALÍTICA	Preocupação com a contabilidade analítica	7
	Existência de contabilidade analítica	8
	Necessidade da contabilidade analítica	9
	Utilização do Módulo CO	10
CONTABILIDADE ANALÍTICA E A DETECÇÃO DE DESVIOS	Importância da contabilidade analítica	11
	Detecção de desvios	12
	Correcção de desvios	13
CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA A TOMADA DE DECISÃO	Informação retirada da contabilidade analítica	14
	Informação em tempo real	15
A MAIS-VALIA DO MÓDULO CO	Possibilidade do Módulo CO	16
	Implementação do Módulo CO	17
	O Módulo CO e os desvios	18
MODELO DE CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA O EXÉRCITO PORTUGUÊS	Importância do custo por aluno	19
	Importância do custo da secção	20
	Importância do custo da actividade	21
	Importância do custo da actividade secundária	22
	Importância dos encargos com pessoal	23
	Importância dos encargos logísticos	24
	Importância dos encargos com combustível	25

## I.3 QUESTIONÁRIO

### I - Caracterização do Inquirido

1 - Qual o seu género? \*

- Masculino
- Feminino

2 - Qual o seu nível etário? \*

- Entre os 30 e os 40 anos
- Entre os 41 e os 50 anos
- Mais de 50 anos

3 - Qual o seu posto? \*

- Tenente-General
- Major-General
- Coronel
- Tenente-Coronel

4 - Qual a sua Arma/Serviço?

- Infantaria
- Cavalaria
- Artilharia
- Administração Militar
- Serviço Material
- Transmissões
- Engenharia Militar

5 - Qual o seu grau académico? \*

- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

6 - Qual é a tipologia da sua UEO? \*

- Hospital Militar
- Estabelecimento de Ensino
- Regimento
- Escola Prática

- Direcção
- Outra

## II - Caracterização do Objecto de Estudo

7 - Na minha UEO denota-se uma preocupação com o controlo de gestão e análise detalhada dos custos. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

8 - Na minha UEO está implementado algum sistema de contabilidade analítica. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

9 - Sinto a necessidade de ter a contabilidade analítica a funcionar na minha UEO. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

10 - Gostaria de ter o Módulo CO - Contabilidade Analítica a funcionar na minha UEO.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

11 - A informação retirada da contabilidade analítica é importante para análise, controlo, aplicação de medidas correctivas, apoio à decisão e medir a eficácia/eficiência. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo

- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

12 - A contabilidade analítica permite a detecção de desvios e posterior correção. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

13 - O facto de possuir relatórios comparativos por períodos, bem como a informação relativa à evolução dos custos e até mesmo identificar desvios entre o planeado e o executado é importante para os Cmdt/Dir/Ch. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

14 - A possibilidade de obter de relatórios comparativos por períodos, bem como a informação relativa à evolução dos custos e até mesmo identificar desvios entre o planeado/orçamentado e o executado é importante para os Cmdt/Dir/Ch. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

15 - Na minha opinião é importante a informação de gestão para a tomada de decisão.

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

16 - A obtenção de informação de gestão em tempo real torna-se importante para todos os Cmdt/Dir/Ch, \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

17 - No Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional, cuja adopção por parte do Exército Português se deu em 2006, existe um Módulo responsável por fornecer a informação de gestão (Módulo CO – Contabilidade Analítica). Assim, acha que a implementação deste Módulo em todas as UEO do Exército seria uma mais-valia? \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

18 - O Módulo CO permite, entre muitas outras funções, detectar atempadamente os desvios, facilitando a determinação das devidas causas e possibilitando assim, efectuar eventuais correcções. Como Cmdt/Dir/Ch considero este ponto fulcral para a minha UEO. \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

19 - Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por aluno. \* (Ex. Saber quanto custa formar um aspirante TPO, ou um recruta.)

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

20 - Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por secção. \* (Ex: Saber quanto custa a secção de alimentação, a secção logística ou pelotão de serviços.)

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

21 - Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por actividade. \* (Ex: Saber quanto custa um condutor por dia, um cozinheiro por dia... )

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

22 - Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por actividade secundária. \* (Ex: Saber quanto custou o dia da UEO, a Seia de Natal, o Juramento de Bandeira, Exercício Militar... )

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

23 - Sabendo que a nossa Instituição despense mais de metade do orçamento em custos com pessoal, não seria importante a imputação desses custos para o cálculo do valor da actividade? \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

24 - Atendendo que as aquisições logísticas estão centralizadas na DAq, não será mais realista para o cálculo de qualquer actividade a imputação desse custo na UEO de destino da determinada aquisição? \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

25 - À semelhança das aquisições logísticas, também o pagamento dos combustíveis está centralizado ao nível do Exército. Será importante a introdução deste custo na UEO de destino para posteriormente ser imputado às actividades da mesma? \*

- Discordo Totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Concordo Totalmente

## APÊNDICE J

### TRANSCRIÇÃO E ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

#### J.1 ENTREVISTA N.º 1

**Posto:** Major

**Cargo/Função:** Chefe da SO e Auditor do CFin/CID

**Unidade/Local:** CFin/CID /Évora

**Hora de início:** 16:00

**Nome:** Pinto Cano

**Arma/Serviço:** ADMIL

**Data:** 19 de Julho de 2010

**Hora de Fim:** 17:00

**Entrevistador – O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?**

**Entrevistado 1:** O Módulo de CO foi implementado no Exército apenas a título experimental ao nível de 3 unidades piloto (EPS, IPE e EPA).

Neste momento podemos dizer que o Módulo se encontra na fase de produção pois, o modelo já foi criado e o sistema já se encontra totalmente parametrizado para as 3 Unidades mencionadas. Já foram também testados movimentos em produtivo, concluindo-se que o Módulo de CO se encontra a funcionar através dos relatórios retirados do SIG.

**Entrevistador – Seria benéfico para o Exército entrar em produtivo com o Módulo CO em todas as UEO? De que forma o Módulo CO poderá ser uma mais-valia para o Exército?**

**Entrevistado 1:** Sem dúvida que será benéfico. Nesta altura existe em termos experimentais ao nível de 3 Unidades, no entanto, só será possível tomar decisões se a informação for completa de forma a poder integrar todos os tipos de custos suportados pela cadeia financeira do exército, desde a à real do pessoal, passando pela componente logística e pela componente operacional. Esta situação só será possível, se o Módulo for implementado em todas as UEO do Exército. Ainda mais, quando é intenção que o modelo a implementar, seja um modelo único para todas as Unidades

A implementação do Módulo será uma mais-valia na tomada de decisão dos órgãos de decisão, pois é um Módulo que permite disponibilizar em tempo real, informação sobre a imputação de custos, quantificando aquilo a que denominamos de actividades operacionais, ou seja, as actividades finais que contribuem para o cumprimento da missão das várias unidades.

Outra das mais-valias que podemos apontar passa pela capacidade que este Módulo tem em contribuir com informação para uma medição entre o inicialmente planeado e o realizado. Este factor poderá contribuir para uma medição mais correcta da execução do plano de actividade realizado anualmente

**Entrevistador – Considera que os instrumentos de gestão em vigor (plano de actividades, relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?**

**Entrevistado 1:** Em minha opinião, poderão contribuir para uma melhor tomada de decisão, mas nunca dão a mesma informação que um Módulo de contabilidade de custos.

O plano e relatório de actividades são elaboradas numa óptica de dar informação do que se pretende efectuar e como e com quem se pretende atingir esse objectivo, permitindo no final, saber qual a taxa de realização desse mesmo objectivo.

Não é possível medir através de um plano de actividades e de um relatório de actividades, os custos integrados de uma actividade operacional que contribui para o cumprimento da missão da Unidade.

Face ao mencionado, parece-me de todo essencial que o Exército deve adoptar com a brevidade possível o Módulo relacionado com a contabilidade de custos, nunca deixando de elaborar o Plano de actividades e o relatório de actividades. Em minha opinião, estas ferramentas ao dispor do utilizador não se substituem mas sim, complementam-se.

**Entrevistador – Que tipo de informação poderá ser retirada do Módulo CO para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?**

**Entrevistado 1:** Principalmente a informação relacionada com os custos das actividades operacionais, o que se entende pelos apuramento dos custos relacionados com as actividades principais que contribuem para o cumprimento da missão dessa mesma unidade, integrando-se os custos das várias acções e dos vários Elementos de acções previamente planeados pela Unidade. Com a introdução do Módulo CO podemos saber quanto custam os “serviços” (denominando as actividades principais/finais das UEO), permitindo que os órgãos que decidem estejam na posse de informação que até à presente data se tenta obter através da diferenciação orçamental

Obter informação em tempo real é uma das condições de um Sistema Integrado. Se não fosse possível obter a informação em tempo real não seria de todo importante, a implementação deste Módulo

**Entrevistador – O Módulo CO permitirá a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?**

**Entrevistado 1:** O Módulo CO contribuirá conjuntamente com o plano de actividades e o respectivo relatório para apurar eventuais desvios ao planeamento inicialmente traçado.

Só com a sua implementação será possível detectar esses desvios, até porque, como referi anteriormente, este é o único Módulo que possibilitará obter dados fiáveis dos custos reais imputados aos vários centros de custo e às actividades operacionais.

**Entrevistador – Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?**

**Entrevistado 1:** Julgo que deverá basear-se no Custeio Total. Julgo tratar-se do mais adequado, até porque permite imputar todo o tipo de custos, quer os custos indirectos, quer os custos directos, transmitindo uma imagem mais real dos custos suportados aos vários níveis da estrutura do modelo.

**Entrevistador – Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do Módulo?**

**Entrevistado 1:** Face à complexidade da organização, o modelo em testes está simplificado do modelo inicialmente proposto pela SAP.

Este modelo não calcula os custos das actividades intermédias, sendo que, esses custos transitam apenas ao nível dos Centros de Custo.

Assim, o modelo poderia eventualmente permitir esses cálculos, apurando o custo das actividades intermédias, no entanto, traria uma maior complexidade ao modelo e exigiria um maior índice de tecnicismo por parte dos utilizadores, o que, dificultaria o trabalho dos mesmos tornando este processo exageradamente pesado. Julgo ser possível melhorar a performance, nomeadamente com a implementação da parte do planeamento também ao nível do Módulo CO

**Entrevistador – Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?**

**Entrevistado 1:** Julgo tratar-se de um modelo que se aproxima do exigido pela organização não entrando em modelos exageradamente pesados.

Diria tratar-se do modelo possível de funcionar numa estrutura matricial como é a do Exército Português, e que permite funcionar com o grau de conhecimento médio dos actuais utilizadores do Sistema Integrado de Gestão. Diria mesmo, ser o modelo que, respondendo ás exigências da organização é o modelo possível.

## J.2 ENTREVISTA N.º 2

**Posto:** Major

**Nome:** Vicente Fontes

**Cargo/Função:** Chefe da SecLog da EPS

**Arma/Serviço:** ADMIL

**Unidade/Local:** EPS/Póvoa de Varzim

**Data:** 03 de Agosto de 2010

**Hora de início:** 19:00

**Hora de Fim:** 19:20

**Entrevistador:** O módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?

**Entrevistado 2:** Este módulo encontra-se na fase de suporte. Em finais de 2009 terminaram as actividades de parametrização e teste do módulo CO. Durante o ano de 2010 encontra-se em produtivo, numa fase experimental, em 3 UEO (EPS, IPE e EPA).

**Entrevistador:** Seria benéfico para o Exército entrar em produtivo com o Módulo CO em todas as UEO? De que forma o Módulo CO poderá ser uma mais-valia para o Exército?

**Entrevistado 2:** O Exército tem inúmeras vantagens em implementar a contabilidade analítica, abrangendo a informação sobre todas as UEO. Aliás, esta ferramenta apenas tem utilidade se for aplicada a toda a organização. No entanto, devido à sua especificidade e necessidade de acompanhamento contínuo, este trabalho torna-se impraticável para as UEO. Assim, para contornar este problema, o trabalho deverá ser feito ao nível dos Órgãos Centrais de Administração e Direcção (OCAD). A principal mais-valia da contabilidade analítica é a utilidade de informação em tempo real para a tomada de decisão na gestão da organização Exército.

**Entrevistador:** Considera que os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, Relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?

**Entrevistado 2:** Os instrumentos de gestão em vigor serão adequados se forem devidamente utilizados, revelando informação real e credível. Na verdade, estes instrumentos têm uma crescente importância ao longo dos anos, dentro do Exército, comparativamente com o que se passava há dez anos atrás. Por exemplo, hoje em dia, as UEO recebem de dotação orçamental (OMDN) no início do ano n, aquilo que planearam no ano n-1. No entanto, por vezes transferem-se actividades para outras UEO sem se transferir as verbas associadas a essas mesmas actividades.

**Entrevistador: Que tipo de informação poderá ser retirada da contabilidade analítica para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?**

**Entrevistado 2:** A contabilidade analítica extrai todo o tipo de informação necessária que implique custos, verbas dispendidas pelo Exército. Por exemplo, o Comandante da Instrução e Doutrina poderá saber, em tempo real, quanto custa ao Exército cada Soldado em formação no Curso de Formação Geral Comum de Praças, por Unidade. Naturalmente, a contabilidade analítica fornecer-lhe-á informação na qual se verificará que este custo é diferente na EPS, na EPI e no RA5. Assim, a decisão de onde formar pode ser tomada tendo em conta mais esta informação sobre custos para que a tomada de decisão seja mais fundamentada.

**Entrevistador: A contabilidade analítica permite a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?**

**Entrevistado 2:** É possível detectar os desvios em tempo, obtendo informação das suas causas e corrigindo aquilo que interessa. No entanto, para o conseguir é necessário ter uma equipa especializada que fará um trabalho contínuo, o que apenas é possível ao nível dos OCAD. Aliás, quanto mais elevado for o nível hierárquico mais vantagens se retiram da informação obtida.

**Entrevistador: Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?**

**Entrevistado 2:** O Exército optou por seguir um modelo que tem por base o Custeio Total, no qual os custos acabam por ser todos imputados às actividades que constituem o produto final da organização. Neste momento, para mim torna-se difícil dizer se este tipo de custeio é o mais adequado, por 2 razões. Primeiro, porque os testes elaborados foram aplicados apenas a 3 UEO, o que é significativamente baixo para se retirarem conclusões oportunas. Por outro lado, como fiz parte do grupo de trabalho que em 2009, estudou o assunto e aconselhou esta via, não fará sentido, neste momento, mudar o tipo de custeio.

**Entrevistador – Que de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do módulo?**

**Entrevistado 2:** Há determinada informação que o módulo possibilita trabalhar mas que por enquanto ainda não é tida em conta, como por exemplo, os vencimentos dos militares e civis, bem como os bens que são fornecidos às UEO pelo canal de reabastecimento. Por

outro lado, a informação relativa às notificações de fornecimento entre UEO não é registada em SIG, bem como as amortizações do imobilizado existente nas UEO.

**Entrevistador – Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?**

**Entrevistado 2:** Não se pode falar em perfeição quando o actual modelo apenas foi parcialmente testado. No entanto, julgo que deverá avançar-se com o actual modelo, introduzindo as alterações referidas na resposta anterior. Para além disso, reforço a ideia de que o módulo CO não deve ser trabalhado pelas SecLog das UEO, mas antes pelos OCAD através dos seus Centros de Finanças, sob a orientação e supervisão da Direcção de Finanças. Deverá ainda, a Escola Prática dos Serviços constituir-se como principal pólo de formação e difusão de informação de interesse para os utilizadores do módulo.

---

### J.3 ENTREVISTA N.º 3

**Posto:** Tenente

**Cargo/Função:** Chefe da Sub-Secção de RFin

**Unidade/Local:** IPE/Lisboa

**Hora de início:** 11:45

**Nome:** Vicente Fontes

**Arma/Serviço:** ADMIL

**Data:** 14 de Julho de 2010

**Hora de Fim:** 13:00

**Entrevistador – O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?**

**Entrevistado 3:** Sim. O Módulo CO do SIG já foi implementado no Exército encontrando-se agora na fase de alargamento a todas as UEO do Exército, pois até à presente data o Módulo CO só se encontra parametrizado para 3 UEO, IPE, EPS e EPA.

**Entrevistador – Seria benéfico para o Exército entrar em produtivo com o Módulo CO em todas as UEO? De que forma o Módulo CO poderá ser uma mais-valia para o Exército?**

**Entrevistado 3:** Claro. Pela informação que lhe é carregada poderão ser efectuadas análises de gestão que nunca em tempo algum foram possíveis de se efectuar.

Visto que ao nível estratégico é importantíssimo que se saiba permanentemente e em tempo real qual o ponto de situação analítico/gestão do Exército, para que se possam tomar em tempo útil decisões gestionárias que sejam de valor acrescentado para a organização e que de outra forma não seria possível, bem como poder-se efectuar um conceito muito utilizado hoje em dia e em crescendo tanto no ramo privado mas ainda mais no sector público, a *Accountability* (Responsabilização), ou seja a atribuição de responsabilidades aos gestores públicos pelas metas não alcançadas através de indicadores de gestão.

**Entrevistador – Considera que os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?**

**Entrevistado 3:** Nem por sombra. Existe uma panóplia de instrumentos de gestão muito eficazes e que dão uma imagem mais real da organização e que permitem a condução estratégica e operacional de forma mais segura (com menos risco associado) e eficaz (em tempo oportuno). Tenho a perfeita noção que a entrada em produtivo na sua plenitude do

Módulo CO será muito vantajoso e quando associado aos instrumentos de gestão... será o ideal.

**Entrevistador – Que tipo de informação poderá ser retirada do Módulo CO para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?**

**Entrevistado 3:** Desde análises comparativas por entidade colectora de custos, tipologia de custeio associada (por natureza de custos ou por função) ou até mesmo o valor de cada actividade realizada por essa UEO que alias representa o seu *Core Bussiness*. A informação será dada sempre que quiserem desde que para tal sejam sempre corridos os ciclos de distribuição e de rateio.

**Entrevistador – A contabilidade analítica permite a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?**

**Entrevistado 3:** É possível detectar os desvios, caso existam. Sempre que for obrigatório fornecer a informação de gestão aos CFin, correndo os ciclos, eles terão acesso ao estado da UEO nesse momento. A partir daí, é só fazer comparações e tomar medidas para acabar com possíveis desvios.

**Entrevistador – Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?**

**Entrevistado 3:** ABC (*Activity Based Cost*) ou CBA (Custeio Baseado nas Actividades). Esta tipologia de custeio a meu ver reflecte de forma mais correcta a realidade do Exército, até porque o modelo assenta na determinação do custo pelas diversas actividades do Exército.

**Entrevistador – Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do Módulo?**

**Entrevistado 3:** A meu ver acho que os mapas de totais deveriam ser mais flexíveis ao nível da informação que se poderia extrair, a par do aspecto visual que poderia ser mais agradável, principalmente para as pessoas que não possuem formação na área da gestão. A meu ver para que o CO funcione de forma correcta e adequada, uma de duas situações

deverão ter de acontecer, 1ª – ou existe a figura de *Controller* em cada UEO em que a sua tarefa será responder em termos de gestão ao Cmdt/Dir/Ch, ou 2ª – O CO deverá passar para um nível central em que as UEO apenas executam a analítica na introdução do Centro de Custo/Ordem Interna a que a despesa corresponde, ficando as análises de gestão e o restante processo analítico nos CFin ou DFin. Este modelo tem algumas falhas, tais como a não imputação dos combustíveis, vencimentos, aquisições logísticas, entre outros, nos centros de custo das UEO que realmente fizeram o seu consumo.

**Entrevistador – Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?**

**Entrevistado 3:** O modelo conceptual na minha óptica é suficiente para a realidade do Exército Português. As melhorias que propunha seriam ao nível da extinção ou parametrização das modificações orçamentais que não tem reflexo orçamental e financeiro (Notificações Fornecimento).

Também poderia existir um upgrade em termos de apresentação da informação dada pelo sistema, por forma a que seja mais facilmente apreendida pelos destinatários da informação.

## J.4 ENTREVISTA N.º 4

**Posto:** Tenente

**Cargo/Função:** Adjunto da SecLog

**Unidade/Local:** EPS/Póvoa de Varzim

**Hora de início:** 10:45

**Nome:** Gonçalves Brito

**Arma/Serviço:** ADMIL

**Data:** 15 de Julho de 2010

**Hora de Fim:** 12:00

**Entrevistador – O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?**

**Entrevistado 4:** O Módulo de CO encontra-se implementado no Exército Português, no entanto apenas em 3 unidade piloto que estão a desenvolver um trabalho de implementação com vista a ser possível posteriormente estender o modelo ao Exército Português.

**Entrevistador – Seria benéfico para o Exército implementar a contabilidade analítica em todas as UEO? De que forma a contabilidade analítica (Módulo CO) poderá ser uma mais-valia para o Exército?**

**Entrevistado 4:** Claro que seria benéfico. As mais-valias obtidas pela implementação da contabilidade analítica no Exército Português, passam essencialmente pela possibilidade de se obter dados fiáveis para o processo de tomada de decisão.

Através do Módulo de CO podemos obter resultados, nomeadamente, custos por aluno/curso, por actividade operacional, custo de todos os centros de custo de uma UEO.

**Entrevistador – Considera que os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, Relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?**

**Entrevistado 4:** Considero os actuais instrumentos de gestão importantes, mas não abrangentes. O Plano de Actividades é importante na medida em que em tempo oportuno se elabora uma previsão, a curto prazo, das actividades a serem desenvolvidas, e da previsão dos custos associadas a essas actividades, podendo contribuir para o apoio à tomada de decisão.

Relativamente ao relatório de actividades, não considero que contribua para o processo de tomada de decisão, tendo em conta que as actividades já foram desenvolvidas, contribuindo, no entanto, para as “lições aprendidas” do passado recente.

Dos instrumentos de gestão referenciados, denota-se a falta de um instrumento de gestão que acompanhe a evolução dos custos, contribuindo assim para a tomada de decisão em tempo oportuno.

A contabilidade analítica é o instrumento de gestão que permitirá acompanhar o processo desde o plano de actividades até ao relatório de actividades.

**Entrevistador – Que tipo de informação poderá ser retirada da contabilidade analítica para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?**

**Entrevistado 4:** Toda a informação retida do Sistema Integrado de Gestão é em tempo real, e de uma forma integrada e simples, assim pode-se obter em tempo oportuno as seguintes informações:

- Custo por secção, centro de custo (Exemplo: Secção de Alimentação); custo por formando/curso; custo pelo empenhamento na actividade operacional; custo pelas actividades “secundárias” (Ex: Dia da Unidade); acompanhamento e evolução de todas as classes de custos (Ex: Electricidade).

**Entrevistador – A contabilidade analítica permite a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?**

**Entrevistado 4:** Através da análise detalhada das diversas classes de custo é possível obter dados da evolução dos diversos custos, pelo que, atempadamente consegue-se corrigir eventuais desvios.

**Entrevistador – Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?**

**Entrevistado 4:** Sistema de Custeio total, visto ser o único que em que todos os custos de uma organização são imputados ao seu produto final, ao seja, as actividades.

**Entrevistador – Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do Módulo?**

**Entrevistado 4:** A contabilidade analítica não se “esgota” com a implementação de um modelo, é necessário acompanhar a evolução e os dados extraídos de forma a ser possível verificar se existem dados que são relevantes e que não estão contemplados neste modelo.

Todas as mudanças nas organizações são complicadas e complexas. A implementação do Módulo de CO implica uma acumulação de funções das Subsecções financeiras, pelo que irá resultar num trabalho acrescido para todas as UEO.

Existem ainda algumas lacunas na implementação deste modelo, nomeadamente:

- A impossibilidade de rateio dos custos com as notificações de fornecimento:
- Custos com os artigos fornecidos pelo Canal de Reabastecimento:
- Custos com o pessoal;
- Custos com os combustíveis;

Algumas dessas áreas já estão a ser trabalhadas de forma a não existirem lacunas nestas áreas.

**Entrevistador – Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?**

**Entrevistado 4:** Nenhum modelo é perfeito, as vantagens deste modelo são as desvantagens de outros e vice-versa. O importante é o acompanhamento permanente da evolução das necessidades de informação e introduzir melhorias de forma a ser possível extrair essas informações.

## J.5 ENTREVISTA N.º 5

**Posto:** Tenente

**Cargo/Função:** Chefe da Sub-SecFin

**Unidade/Local:** EPA/Vendas Novas

**Hora de início:** 14:15

**Nome Completo:** Neves Azevedo

**Arma/Serviço:** ADMIL

**Data:** 12 de Julho de 2010

**Hora de Fim:** 15:00

**Entrevistador – O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?**

**Entrevistado 5:** O Módulo CO encontra-se numa fase de parametrização, análise e experiência ao nível de algumas unidades militares.

**Entrevistador – Seria benéfico para o Exército implementar a contabilidade analítica em todas as UEO? De que forma a contabilidade analítica (Módulo CO) poderá ser uma mais-valia para o Exército?**

**Entrevistado 5:** Seria benéfico para o Exército a implementação do Módulo CO em todas as Unidades uma vez que todos os dados relativos à contabilidade analítica são obtidos automaticamente a partir da contabilidade geral, directamente ou por integração automática dos Módulos de Facturação, Gestão de Compras, Gestão de Pessoal e Imobilizado. A mais-valia residia na informação que nos é fornecida para a tomada de decisão, por exemplo.

**Entrevistador – Considera que os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, Relatório de actividades, ...), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?**

**Entrevistado 5:** Os instrumentos de gestão em vigor (Plano de Actividades, Relatório de actividades, ...), demonstraram uma visão muito geral e ampla de toda a informação, podendo apenas ser utilizados como orientação na tomada de decisão e não no seu principal fundamento.

**Entrevistador – Que tipo de informação poderá ser retirada da contabilidade analítica para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?**

**Entrevistado 5:** A contabilidade analítica consiste numa perspectiva de distribuição dos custos da contabilidade geral pelas contas da classe 9, seja pela análise da repartição em

percentagem dos valores lançados na Geral pelos Centros de Custo ligados a cada conta financeira. Poderão ainda ser efectuadas comparações por Centro de Custo entre valores orçamentados e os valores realmente afectados num determinado período, contabilidade Orçamental. A informação corresponde a um determinado período ou situação específica.

**Entrevistador – A contabilidade analítica permite a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?**

**Entrevistado 5:** A contabilidade analítica permite a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções se todo o processo for sendo orientado, parametrizado e dado continuidade.

**Entrevistador – Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?**

**Entrevistado 5:** O modelo a utilizar deverá ter por princípio de custeio o “Custeio Total” atendendo à estrutura funcional das UEO do Exército e ao facto, das Unidades desenvolverem diferentes actividades de acordo com as correspondentes missões atribuídas, o modelo deverá basear-se em 3 tipos de Centros de Custo (Centro de Custo Comum, Centros de Custo de Apoio e Centros de Custo Operacionais). As actividades “principais” das UEO, que concorrem para o cumprimento da missão, deverão ter origem nos Centros de Custo Operacionais.

**Entrevistador – Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do Módulo?**

**Entrevistado 5:** Através deste modelo já se consegue obter um leque variado de informações nas tomadas de decisões como, o apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão, em particular o apuramento de custo dos produtos para efeitos de gestão de stocks e de elaboração das demonstrações financeiras, controlo retrospectivo dos resultados e, em particular, dos orçamentos, com vista a ajudar ao planeamento da organização e ao seu controlo, apoio à tomada de decisão, ou seja, produzir informação adequada para modelos de apoio à decisão, nomeadamente, modelos de optimização e simulação e avaliar o desempenho económico-financeira de um ou múltiplos segmentos da unidade.

**Entrevistador – Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?**

**Entrevistado 5:** É um modelo que ainda está a ser avaliado de modo que os resultados finais ainda são prematuros.

## J.6 ANÁLISE ÀS ENTREVISTAS

➤ **QUESTÃO N.º 6:** O Módulo CO já foi implementado no Exército Português? Se sim, em que fase de implementação se encontra?

Quadro J.1: Análise de resultados da questão n.º 6.

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major	X		“O Módulo de CO foi implementado no Exército apenas a título experimental ao nível de 3 unidades piloto (EPS, IPE e EPA)”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	X		“...encontra-se em produtivo, numa fase experimental, em 3 UEO (EPS, IPE e EPA)...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente	X		“encontrando-se agora na fase de alargamento a todas as UEO do Exército, pois até à presente data o Módulo CO só se encontra parametrizado para 3 UEO, IPE, EPS e EPA”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major	X		“O Módulo de CO encontra-se implementado no Exército Português, no entanto apenas em 3 unidade piloto...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente	X		“O Módulo CO encontra-se numa fase de parametrização, análise e experiência ao nível de algumas unidades militares.”

➤ **QUESTÃO N.º 7:** Seria benéfico para o Exército entrar em produtivo com o Módulo CO em todas as UEO? De que forma o Módulo CO poderá ser uma mais-valia para o Exército?

Quadro J.2: Análise de resultados da questão n.º 7.

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major	X		“Sem dúvida que será benéfico...” “...será uma mais-valia na tomada de decisão dos órgãos de decisão, pois é um Módulo que permite disponibilizar em tempo real, informação sobre a imputação de custos...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	X		“O Exército tem inúmeras vantagens em implementar a contabilidade analítica...” “A principal mais-valia e a utilidade de informação em tempo real...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente	X		“Claro. Pela informação que lhe é carregada poderão ser efectuadas análises de gestão...” “...para que se possam tomar em tempo útil decisões gestionárias...”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major	X		“Claro que seria benéfico. As mais-valias (...) passam pela possibilidade de se obter dados fiáveis para o processo de tomada de decisão... podemos saber custos por aluno/curso, actividade operacional...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente	X		“Seria benéfico para o Exército a implementação do Módulo CO...” “A mais-valia residia na informação que nos é fornecida para a tomada de decisão...”

➤ **QUESTÃO N.º 8:** Considera que os instrumentos de gestão em vigor (plano de actividades, relatório de actividades), são adequados e respondem às necessidades de informação para apoio à tomada de decisão?

**Quadro J.3: Análise de resultados da questão n.º 8.**

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major		X	“...poderão contribuir para uma melhor tomada de decisão, mas nunca dão a mesma informação que um Módulo de contabilidade de custos...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	X		“...serão adequados se forem devidamente utilizados, revelando informação real e credível...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente		X	“Existe uma panóplia de instrumentos de gestão muito eficazes e que dão uma imagem mais real da organização e que permitem a condução estratégica e operacional de forma mais segura e eficaz...”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major		X	“Considero os actuais instrumentos de gestão importantes, mas não abrangentes...” “A contabilidade (...) permitirá acompanhar o processo desde o plano de actividades até ao relatório de actividades...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente		X	“...demonstram uma visão muito geral e ampla de toda a informação, podendo apenas ser utilizados como orientação na tomada de decisões e não no seu principal fundamento...”

➤ **QUESTÃO N.º 9:** Que informação poderá ser retirada do Módulo CO para auxiliar os Cmdt/Dir/Ch na tomada de decisão? Consegue-se obter a informação em tempo real?

**Quadro J.4: Análise de resultados da questão n.º 9.**

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major	X		“Principalmente a informação relacionada com os custos das actividades operacionais...” “Com a introdução do Módulo CO podemos saber quanto custam os “serviços...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	X		“A contabilidade analítica extrai todo o tipo de informação necessária que implique custos, verbas dispendidas pelo Exército...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente	X		“Desde análises comparativas por entidade colectora de custos, tipologia de custeio associada (por natureza de custos ou por função) ou até mesmo o valor de cada actividade...”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major	X		“...custo por secção, centro de custo, custo por formando/curso; custo pelo empenhamento na actividade operacional; custo pelas actividades, acompanhamento e evolução de todas as classes de custos...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente	X		“Poderão ainda ser efectuadas comparações por Centro de Custo entre valores orçamentados e os valores realmente afectados num determinado período...”

- **QUESTÃO N.º 10:** O Módulo permitirá a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções?

Quadro J.5: Análise de resultados da questão n.º 10.

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major	X		“O Módulo CO contribuirá conjuntamente com o plano de actividades e o respectivo relatório para apurar eventuais desvios ao planeamento inicialmente traçado...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	X		“É possível detectar os desvios em tempo, obtendo informação das suas causas e corrigindo aquilo que interessa...” “...quanto mais elevado for o nível hierárquico mais vantagens se retiram da informação obtida...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente	X		“É possível detectar os desvios...” “...e depois, é só fazer comparações e tomar medidas para acabar com possíveis desvios.”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major	X		“Através da análise detalhada das diversas classes de custo é possível obter dados da evolução dos diversos custos, pelo que, atempadamente consegue-se corrigir eventuais desvios...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente	X		“A contabilidade analítica permite a detecção atempada dos desvios, permitindo a determinação das devidas causas e possibilitando assim efectuar eventuais correcções...”

- **QUESTÃO N.º 11:** Em que tipo de custeio será mais adequado basear-se o modelo de contabilidade analítica do Exército? Porquê?

Quadro J.6: Análise de resultados da questão n.º 11.

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major	-	-	“...no Custeio Total (...)porque permite imputar todo o tipo de custos, quer os custos indirectos, quer os custos directos, transmitindo uma imagem mais real dos custos suportados aos vários níveis da estrutura do modelo...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	-	-	“um modelo que tem por base o Custeio Total...” “...não fará sentido, neste momento, mudar o tipo de custeio.”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente	-	-	“...ABC. Esta tipologia de custeio a meu ver reflecte de forma mais correcta a realidade do Exército, até porque o modelo assenta na determinação do custo pelas diversas actividades do Exército.”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major	-	-	“Sistema de custeio total, visto ser o único que em que todos os custos de uma organização são imputados ao seu produto final, ao seja, as actividades...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente	-	-	“modelo a utilizar deverá ter por princípio de custeio o “Custeio Total” atendendo à estrutura funcional das UEO do Exército...”

- **QUESTÃO N.º 12:** Que tipo de informação considera necessitar para poder decidir, que não consegue ter através deste modelo? Sente que se deve alterar alguma coisa de forma a melhorar a performance do Módulo?

Quadro J.7: Análise de resultados da questão n.º 12.

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major	X		“Face à complexidade da organização, o modelo em testes está simplificado do modelo inicialmente proposto...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major	X		“...os vencimentos dos militares e civis, bem como os bens que são fornecidos às UEO pelo canal de reabastecimento.” “...informação relativa às notificações de fornecimento entre UEO, e as amortizações do imobilizado existente nas UEO...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente	X		“os mapas de totais deveriam ser mais flexíveis ao nível da informação que se poderia extrair...”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major	X		“...A impossibilidade de rateio dos custos com as notificações de fornecimento; Custos com os artigos fornecidos pelo Canal de Reabastecimento; Custos com o pessoal; Custos com os combustíveis...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente	X		“...tem algumas falhas, tais como a não imputação dos combustíveis, vencimentos, aquisições logísticas, entre outros, nos centros de custo das UEO que realmente fizeram o seu consumo...”

- **QUESTÃO N.º 13:** Acha o actual modelo perfeito? Se não, que melhorias introduziria?

Quadro J.8: Análise de resultados da questão n.º 13.

Respostas	Afirmativa	Negativa	Argumentação
Entrevistado 1 José Cano Major		X	“...modelo que se aproxima do exigido pela organização não entrando em modelos exageradamente pesados...” “...tratar-se do modelo possível de funcionar numa estrutura matricial como é a do Exército Português...”
Entrevistado 2 Paulo Rainha Major		X	“Não se pode falar em perfeição quando o actual modelo apenas foi parcialmente testado...” “...deverá avançar-se com o actual modelo, introduzindo as alterações referidas na resposta anterior...”
Entrevistado 3 Edgar Fontes Tenente		X	“...upgrade em termos de apresentação da informação dada pelo sistema...”
Entrevistado 4 Rodrigo Brito Major		X	“Nenhum modelo é perfeito, as vantagens deste modelo são as desvantagens de outros e vice-versa...” “...modelo conceptual na minha óptica é suficiente para a realidade do Exército Português...”
Entrevistado 5 Ana Azevedo Tenente		X	“É um modelo que ainda está a ser avaliado de modo que os resultados finais ainda são prematuros.”

## APÊNDICE L

### CARACTERIZAÇÃO DETALHADA DO INQUIRIDO

#### • QUESTÃO N.º 1 – GÊNERO

Na Tabela L.1 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 1.

**Tabela L.1: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 1.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem
Masculino	42	100,0
Feminino	0	,0
Total	42	100,0

#### • QUESTÃO N.º 2 – NÍVEL ETÁRIO

Na Tabela L.2 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 2.

**Tabela L.2: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 2.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem
Entre os 41 e os 50 anos	28	66,7
Mais de 50 anos	14	33,3
Total	42	100,0

#### • QUESTÃO N.º 3 – POSTO

Na Tabela L.3 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 3.

**Tabela L.3: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 3.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem
Coronel	36	85,7
Major-General	6	14,3
Total	42	100,0

#### • QUESTÃO N.º 4 – ARMA/SERVIÇO

Na Tabela L.4 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 4.

**Tabela L.4: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 4.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem
Administração Militar	7	16,7
Artilharia	5	11,9
Cavalaria	8	19,0
Engenharia Militar	3	7,1
Infantaria	15	35,7
Serviço de Saúde	1	2,4
Serviço Material	2	4,8
Transmissões	1	2,4
Total	42	100,0

**• QUESTÃO N.º 5 – HABILITAÇÕES LITERÁRIAS**

Na Tabela L.5 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 5.

**Tabela L.5: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 5.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem
Licenciatura	31	73,8
Mestrado	11	26,2
Total	42	100,0

**• QUESTÃO N.º 6 – TIPOLOGIA DA UEO**

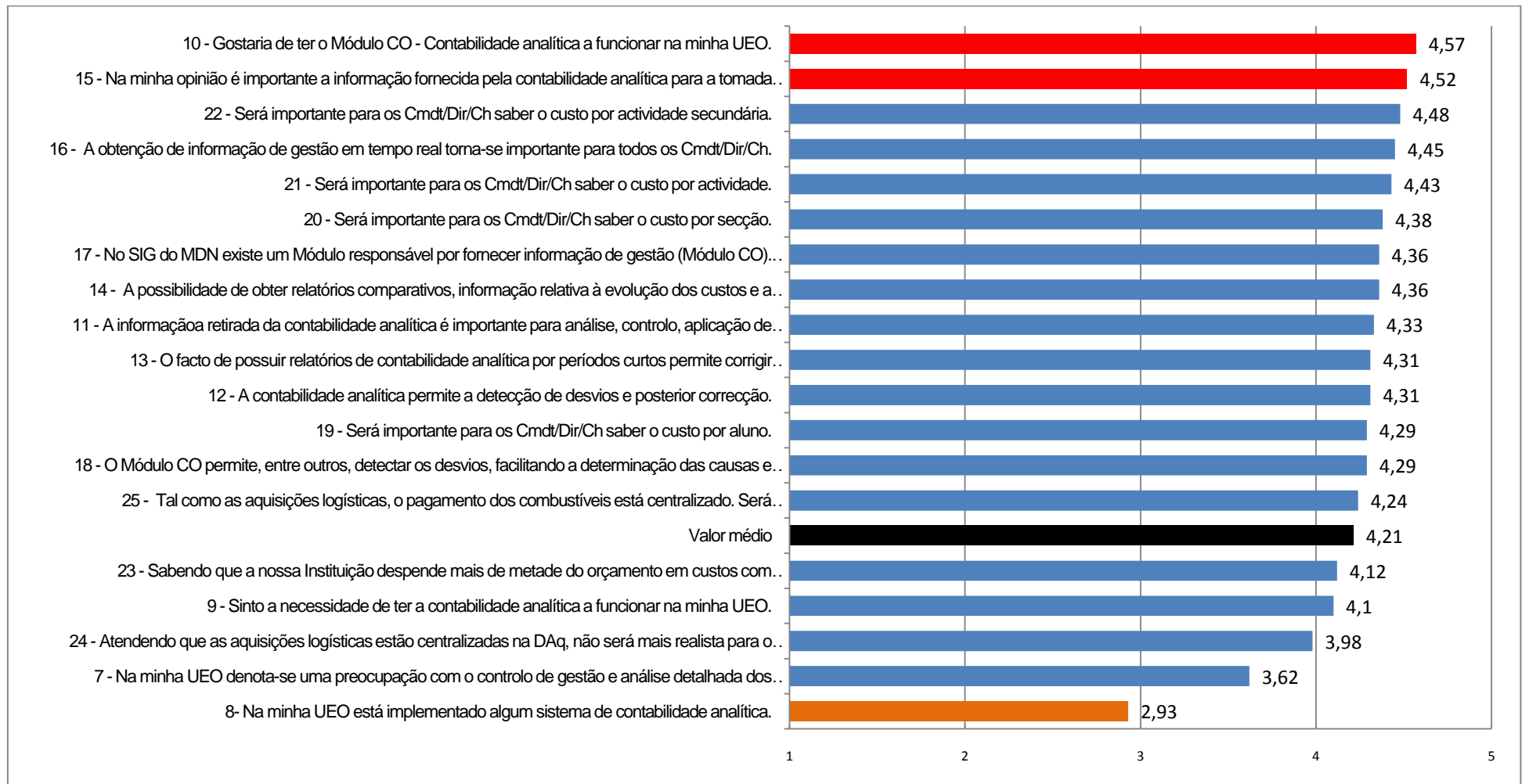
Na Tabela L.6 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 6.

**Tabela L.6: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 6.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem
Direcção	9	21,4
Escola Prática	7	16,7
Estabelecimento de Ensino	4	9,5
Hospital Militar	2	4,8
Regimento	20	47,6
Total	42	100,0

## APÊNDICE M

### SÍNTESE DAS RESPOSTAS AOS QUESTIONÁRIOS



**Gráfico M.1: Síntese das respostas aos questionários.**

## APÊNDICE N

### APRESENTAÇÃO DETALHADA DOS RESULTADOS OBTIDOS

Tabela N.1: Apresentação detalhada dos resultados obtidos.

Variáveis (Escala 1 – 5)	Média	Mediana	Moda	Desvio Padrão	Max	Min
7-Na minha UEO denota-se uma preocupação com o controlo de gestão e análise detalhada dos custos.	3,62	4	4	0,80	5	1
8-Na minha UEO está implementado algum sistema de contabilidade analítica.	2,93	3,5	1	0,22	5	1
9-Sinto a necessidade de ter a contabilidade analítica a funcionar na minha UEO.	4,1	4	4	0,66	5	3
10-Gostaria de ter o Módulo CO - Contabilidade analítica a funcionar na minha UEO.	4,57	5	5	0,50	5	4
11-A informação retirada da contabilidade analítica é importante para análise, controlo, aplicação de medidas correctivas, apoio à decisão e medir a eficácia/eficiência.	4,33	4	4	0,57	5	3
12-A contabilidade analítica permite a detecção de desvios e posterior correcção.	4,31	4	4	0,47	5	4
13-O facto de possuir relatórios de contabilidade analítica por períodos curtos permite corrigir atempadamente possíveis desvios.	4,31	4	4	0,47	5	4
14-A possibilidade de obter de relatórios comparativos por períodos, bem como a informação relativa à evolução dos custos e até mesmo identificar desvios entre o planeado/orçamentado e o executado é importante para os Cmdt/Dir/Ch.	4,36	4	4	0,48	5	4
15-Na minha opinião é importante a informação fornecida pela contabilidade analítica para a tomada de decisão.	4,52	5	5	0,51	5	4
16-A obtenção de informação de gestão em tempo real torna-se importante para todos os Cmdt/Dir/Ch.	4,45	5	5	0,74	5	2
17-No Sistema Integrado de Gestão do Ministério da Defesa Nacional, cuja adopção por parte do Exército Português se deu em 2006, existe um Módulo responsável por fornecer a informação de gestão (Módulo CO – Contabilidade Analítica). Assim, acha que a implementação deste Módulo em todas as UEO do Exército seria uma mais-valia?	4,36	4	4	0,69	5	2
18-O Módulo CO permite, entre muitas outras funções, detectar atempadamente os desvios, facilitando a determinação das devidas causas e possibilitando assim, efectuar eventuais correcções. Como Cmdt/Dir/Ch considero este ponto fulcral para a minha UEO.	4,29	4	4	0,64	5	2
19-Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por aluno.	4,29	4	4	0,51	5	3
20-Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por secção.	4,38	4	4	0,54	5	3
21-Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por actividade.	4,43	4	4	0,50	5	4
22-Será importante para os Cmdt/Dir/Ch saber o custo por actividade secundária.	4,48	4	4	0,51	5	4
23-Sabendo que a nossa Instituição depende mais de metade do orçamento em custos com pessoal, não seria importante a imputação desses custos para o cálculo do valor da actividade?	4,12	4	4	0,94	5	1
24-Atendendo que as aquisições logísticas estão centralizadas na DAq, não será mais realista para o cálculo de qualquer actividade a imputação desse custo na UEO de destino da determinada aquisição?	3,98	4	4	0,84	5	2
25-À semelhança das aquisições logísticas, também o pagamento dos combustíveis está centralizado ao nível do Exército. Será importante a introdução deste custo na UEO de destino para posteriormente ser imputado às actividades da mesma?	4,24	4	4	0,73	5	2

# APÊNDICE O

## APRESENTAÇÃO DETALHADA DOS RESULTADOS OBTIDOS

### O.1 TESTE ALFA DE CRONBACH

Na Tabela O.1 apresenta-se o teste de *Alfa Cronbach* efectuado às 19 questões colocadas no questionário.

**Tabela O.1: Teste de Alfa Cronbach.**

Coeficiente Alfa	N.º de Questões
0,782	19

### O.2 OUTPUTS DO SPSS REFERENTES ÀS QUESTÕES DO QUESTIONÁRIO

- **QUESTÃO N.º 7 – NA MINHA UEO DENOTA-SE UMA PREOCUPAÇÃO COM O CONTROLO DE GESTÃO E ANÁLISE DETALHADA DOS CUSTOS.**

Na Tabela O.2 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 7.

**Tabela O.2: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 7.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	7	16,7	16,7
Discordo	4	9,5	26,2
Nem concordo nem discordo	1	2,4	28,6
Concordo	15	35,7	64,3
Concordo Totalmente	15	35,7	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.3 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 7.

**Tabela O.3: Valores de estatística descritiva da questão n.º 7.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	3,62
Moda	4
Desvio Padrão	,798
Mediana	4,0
Mínimo	1
Máximo	5

• **QUESTÃO N.º 8 - NA MINHA UEO ESTÁ IMPLEMENTADO ALGUM SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA.**

Na Tabela O.4 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 8.

**Tabela O.4: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 8.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	20	47,6	47,6
Discordo	0	0,0	47,6
Nem concordo nem discordo	1	2,4	50,0
Concordo	5	11,9	61,9
Concordo Totalmente	16	38,1	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.5 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 8.

**Tabela O.5: Valores de estatística descritiva da questão n.º 8.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	2,93
Moda	1
Desvio Padrão	,216
Mediana	3,5
Mínimo	1
Máximo	5

• **QUESTÃO N.º 9 - SINTO A NECESSIDADE DE TER A CONTABILIDADE ANALÍTICA A FUNCIONAR NA MINHA UEO.**

Na Tabela O.6 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 9.

**Tabela O.6: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 9.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	7	16,7	16,7
Concordo	24	57,1	73,8
Concordo Totalmente	11	26,2	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.7 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 9.

**Tabela O.7: Valores de estatística descritiva da questão n.º 9.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,10
Moda	4
Desvio Padrão	,656
Mediana	4,0
Mínimo	3
Máximo	5

• **QUESTÃO N.º 10 - GOSTARIA DE TER O MÓDULO CO - CONTABILIDADE ANALÍTICA A FUNCIONAR NA MINHA UEO.**

Na Tabela O.8 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 10.

**Tabela O.8: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 10.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	18	42,9	42,9
Concordo Totalmente	24	57,1	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.9 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 10.

**Tabela O.9: Valores de estatística descritiva da questão n.º 10.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,57
Moda	5
Desvio Padrão	,501
Mediana	5,0
Mínimo	4
Máximo	5

• **QUESTÃO N.º 11 - A INFORMAÇÃO RETIRADA DA CONTABILIDADE ANALÍTICA É IMPORTANTE PARA ANÁLISE, CONTROLO, APLICAÇÃO DE MEDIDAS CORRECTIVAS, APOIO À DECISÃO E MEDIR A EFICÁCIA/EFICIÊNCIA.**

Na Tabela O.10 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 11.

**Tabela O.10: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 11.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	2	4,8	4,8
Concordo	24	57,1	61,9
Concordo Totalmente	16	38,1	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.11 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 11.

**Tabela O.11: Valores de estatística descritiva da questão n.º 11.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,33
Moda	4
Desvio Padrão	,570
Mediana	4,0
Mínimo	3
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 12 - A CONTABILIDADE ANALÍTICA PERMITE A DETECÇÃO DE DESVIOS E POSTERIOR CORRECÇÃO.**

Na Tabela O.12 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 12.

**Tabela O.12: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 12.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	29	69,0	69,0
Concordo Totalmente	13	31,0	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.13 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 12.

**Tabela O.13: Valores de estatística descritiva da questão n.º 12.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,31
Moda	4
Desvio Padrão	,468
Mediana	4,0
Mínimo	4
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 13 - O FACTO DE POSSUIR RELATÓRIOS DE CONTABILIDADE ANALÍTICA POR PERÍODOS CURTOS PERMITE CORRIGIR ATEMPADAMENTE POSSÍVEIS DESVIOS.**

Na Tabela O.14 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 13.

**Tabela O.14: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 13.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	29	69,0	69,0
Concordo Totalmente	13	31,0	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.15 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 13.

**Tabela O.15: Valores de estatística descritiva da questão n.º 13.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,31
Moda	4
Desvio Padrão	,468
Mediana	4,0
Mínimo	4
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 14 - A POSSIBILIDADE DE OBTER DE RELATÓRIOS COMPARATIVOS POR PERÍODOS, BEM COMO A INFORMAÇÃO RELATIVA À EVOLUÇÃO DOS CUSTOS E ATÉ MESMO O FACTO DE PODER IDENTIFICAR DESVIOS ENTRE O PLANEADO/ORÇAMENTADO E O EXECUTADO É IMPORTANTE PARA OS CMDT/DIR/CH.**

Na Tabela O.16 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 14.

**Tabela O.16: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 14.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	27	64,3	64,3
Concordo Totalmente	15	35,7	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.17 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 14.

**Tabela O.17: Valores de estatística descritiva da questão n.º 14.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,36
Moda	4
Desvio Padrão	,485
Mediana	4,0
Mínimo	4
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 15 - NA MINHA OPINIÃO É IMPORTANTE A INFORMAÇÃO FORNECIDA PELA CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA A TOMADA DE DECISÃO.**

Na Tabela O.18 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 15.

**Tabela O.18: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 15.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	20	47,6	47,6
Concordo Totalmente	22	52,4	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.19 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 15.

**Tabela O.19: Valores de estatística descritiva da questão n.º 15.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,52
Moda	5
Desvio Padrão	,505
Mediana	5,0
Mínimo	4
Máximo	5

**• QUESTÃO N.º 16 - A OBTENÇÃO DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO EM TEMPO REAL TORNA-SE IMPORTANTE PARA TODOS OS CMDT/DIR/CH.**

Na Tabela O.20 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 16.

**Tabela O.20: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 16.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	2	4,8	4,8
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	17	40,5	45,2
Concordo Totalmente	23	54,8	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.21 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 16.

**Tabela O.21: Valores de estatística descritiva da questão n.º 16.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,45
Moda	5
Desvio Padrão	,739
Mediana	5,0
Mínimo	2
Máximo	5

**• QUESTÃO N.º 17 - NO SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO DO MINISTÉRIO DA DEFESA NACIONAL, CUJA ADOÇÃO POR PARTE DO EXÉRCITO PORTUGUÊS SE DEU EM 2006, EXISTE UM MÓDULO RESPONSÁVEL POR FORNECER A INFORMAÇÃO DE GESTÃO (MÓDULO CO – CONTABILIDADE ANALÍTICA). ASSIM, ACHA QUE A IMPLEMENTAÇÃO DESTES MÓDULO EM TODAS AS UEO DO EXÉRCITO SERIA UMA MAIS-VALIA?**

Na Tabela O.22 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 17.

**Tabela O.22: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 17.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	1	2,4	2,4
Nem concordo nem discordo	2	4,8	7,1
Concordo	20	47,6	54,8
Concordo Totalmente	19	45,2	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.23 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 17.

**Tabela O.23: Valores de estatística descritiva da questão n.º 17.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,36
Moda	4
Desvio Padrão	,692
Mediana	4,0
Mínimo	2
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 18 - O MÓDULO CO PERMITE, ENTRE MUITAS OUTRAS FUNÇÕES, DETECTAR ATEMPADAMENTE OS DESVIOS, FACILITANDO A DETERMINAÇÃO DAS DEVIDAS CAUSAS E POSSIBILITANDO ASSIM, EFECTUAR EVENTUAIS CORRECÇÕES. COMO CMDT/DIR/CH CONSIDERO ESTE PONTO FULCRAL PARA A MINHA UEO.**

Na Tabela O.24 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 18.

**Tabela O.24: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 18.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	1	2,4	2,4
Nem concordo nem discordo	1	2,4	4,8
Concordo	25	59,5	64,3
Concordo Totalmente	15	35,7	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.25 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 18.

**Tabela O.25: Valores de estatística descritiva da questão n.º 18.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,29
Moda	4
Desvio Padrão	,636
Mediana	4
Mínimo	2
Máximo	5

• **QUESTÃO N.º 19 - SERÁ IMPORTANTE PARA OS CMDT/DIR/CH SABER O CUSTO POR ALUNO.**

Na Tabela O.26 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 19.

**Tabela O.26: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 19.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	1	2,4	2,4
Concordo	28	66,7	69,0
Concordo Totalmente	13	31,0	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.27 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 19.

**Tabela O.27: Valores de estatística descritiva da questão n.º 19.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,29
Moda	4
Desvio Padrão	,508
Mediana	4,0
Mínimo	3
Máximo	5

• **QUESTÃO N.º 20 - SERÁ IMPORTANTE PARA OS CMDT/DIR/CH SABER O CUSTO POR SECÇÃO.**

Na Tabela O.28 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 20.

**Tabela O.28: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 20.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	1	2,4	2,4
Concordo	24	57,1	59,5
Concordo Totalmente	17	40,5	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.29 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 20.

**Tabela O.29: Valores de estatística descritiva da questão n.º 20.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,38
Moda	4
Desvio Padrão	,539
Mediana	4,0
Mínimo	3
Máximo	5

**• QUESTÃO N.º 21 - SERÁ IMPORTANTE PARA OS CMDT/DIR/CH SABER O CUSTO POR ACTIVIDADE.**

Na Tabela O.30 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 21.

**Tabela O.30: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 21.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	24	57,1	57,1
Concordo Totalmente	18	42,9	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.31 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 21.

**Tabela O.31: Valores de estatística descritiva da questão n.º 21.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,43
Moda	4
Desvio Padrão	,501
Mediana	4,0
Mínimo	4
Máximo	5

**• QUESTÃO N.º 22 - SERÁ IMPORTANTE PARA OS CMDT/DIR/CH SABER O CUSTO POR ACTIVIDADE SECUNDÁRIA.**

Na Tabela O.32 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 22.

**Tabela O.32: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 22.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	0	0	0
Nem concordo nem discordo	0	,0	,0
Concordo	22	52,4	52,4
Concordo Totalmente	20	47,6	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.33 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 22.

**Tabela O.33: Valores de estatística descritiva da questão n.º 22.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,48
Moda	4
Desvio Padrão	,505
Mediana	4,0
Mínimo	4
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 23 - SABENDO QUE A NOSSA INSTITUIÇÃO DESPENDE MAIS DE METADE DO ORÇAMENTO EM CUSTOS COM PESSOAL, NÃO SERIA IMPORTANTE A IMPUTAÇÃO DESSES CUSTOS PARA O CÁLCULO DO VALOR DA ACTIVIDADE?**

Na Tabela O.34 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 23.

**Tabela O.34: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 23.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	2	4,8	4,8
Discordo	1	2,4	7,1
Nem concordo nem discordo	1	2,4	9,5
Concordo	24	57,1	66,7
Concordo Totalmente	14	33,3	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.35 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 23.

**Tabela O.35: Valores de estatística descritiva da questão n.º 23.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,12
Moda	4
Desvio Padrão	,942
Mediana	4,0
Mínimo	1
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 24 - ATENDENDO QUE AS AQUISIÇÕES LOGÍSTICAS ESTÃO CENTRALIZADAS NA DAQ, NÃO SERÁ MAIS REALISTA PARA O CÁLCULO DE QUALQUER ACTIVIDADE A IMPUTAÇÃO DESSE CUSTO NA UEO DE DESTINO DA DETERMINADA AQUISIÇÃO?**

Na Tabela O.36 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 24.

**Tabela O.36: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 24.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	2	4,8	4,8
Nem concordo nem discordo	9	21,4	26,2
Concordo	19	45,2	71,4
Concordo Totalmente	12	28,6	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.37 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 24.

**Tabela O.37: Valores de estatística descritiva da questão n.º 24.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	3,98
Moda	4
Desvio Padrão	,841
Mediana	4,0
Mínimo	2
Máximo	5

- **QUESTÃO N.º 25 - À SEMELHANÇA DAS AQUISIÇÕES LOGÍSTICAS, TAMBÉM O PAGAMENTO DOS COMBUSTÍVEIS ESTÁ CENTRALIZADO AO NÍVEL DO EXÉRCITO. SERÁ IMPORTANTE A INTRODUÇÃO DESTE CUSTO NA UEO DE DESTINO PARA POSTERIORMENTE SER IMPUTADO ÀS ACTIVIDADES DA MESMA?**

Na Tabela O.38 apresentam-se a frequência e a percentagem de respostas da questão n.º 25.

**Tabela O.38: Frequência e percentagem de respostas da questão n.º 25.**

Níveis de Escala	Frequência	Percentagem	Percentagem Acumulada
Discordo Totalmente	0	0	0
Discordo	1	2,4	2,4
Nem concordo nem discordo	4	9,5	11,9
Concordo	21	50,0	61,9
Concordo Totalmente	16	38,1	100,0
Total	42	100,0	

Na Tabela O.39 apresentam-se os valores de estatística descritiva da questão n.º 25.

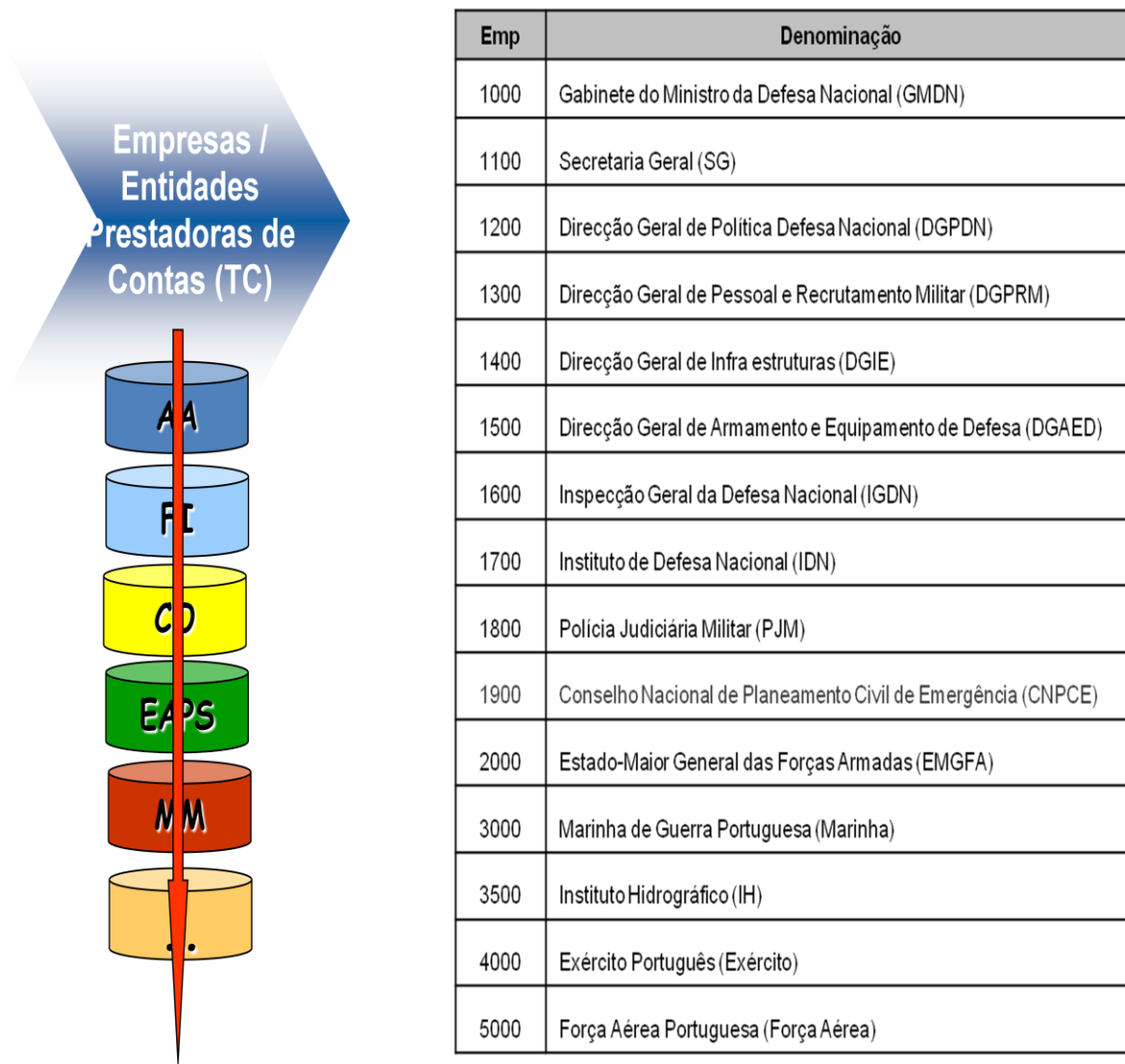
**Tabela O.39: Valores de estatística descritiva da questão n.º 25.**

Estatística Descritiva	Valores
Média	4,24
Moda	4
Desvio Padrão	,726
Mediana	4,0
Mínimo	2
Máximo	5

## **ANEXOS**

## ANEXO P

### DESCRIÇÃO DAS ESTRUTURAS ORGANIZATIVAS (EMPRESA)



**Figura P.1: Descrição das estruturas organizativas (Empresas).**  
**Fonte: Adaptado de Manual de SIG.**

## ANEXO Q

### DESENHO GLOBAL DO SAP R/3

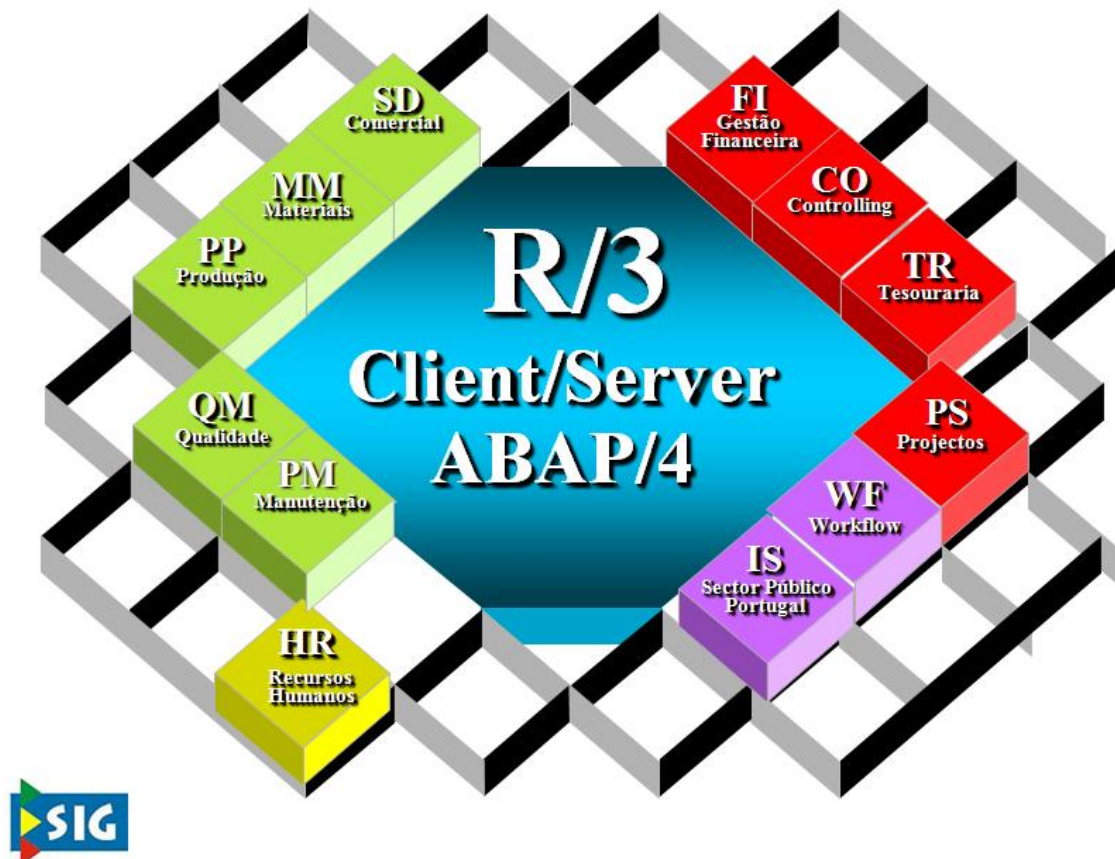


Figura Q.1: Módulos do SAP R/3.  
Fonte: Arquivo de formação, 2005.

## ANEXO R

### ROADMAP DA METODOLOGIA ASAP

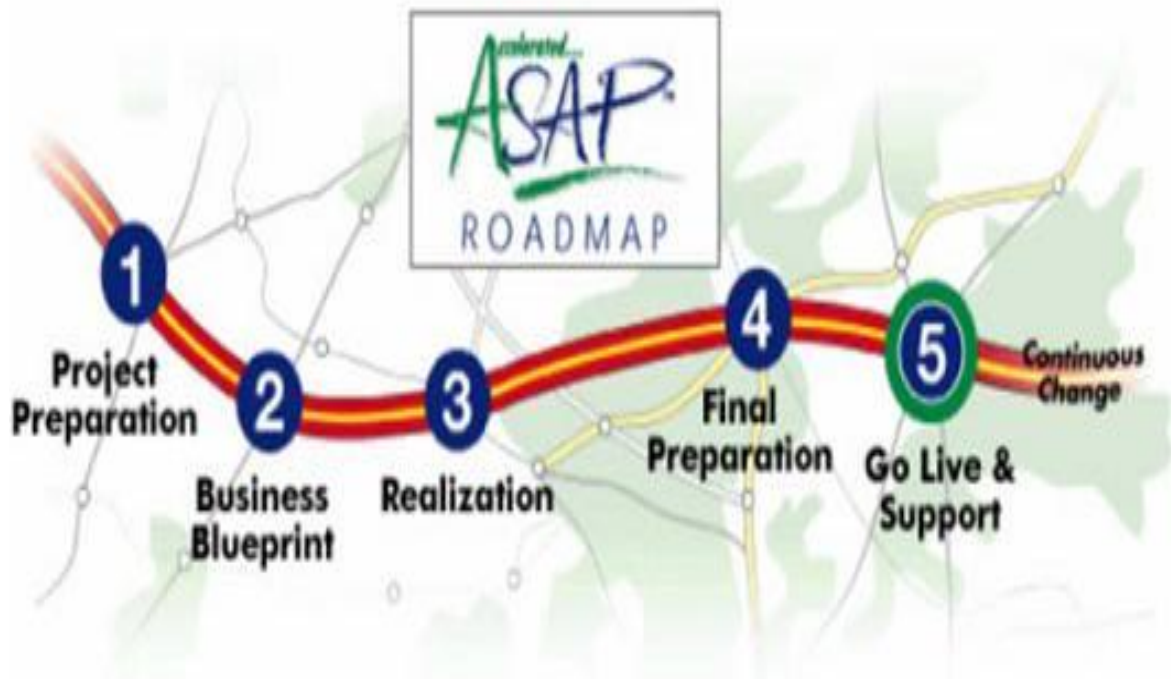


Figura R.1: Etapas de implementação da Metodologia ASAP.  
Fonte: Arquivo de formação, 2005, s.p.

## ANEXO S

### CALENDARIZAÇÃO DO PROJECTO SIG/MDN

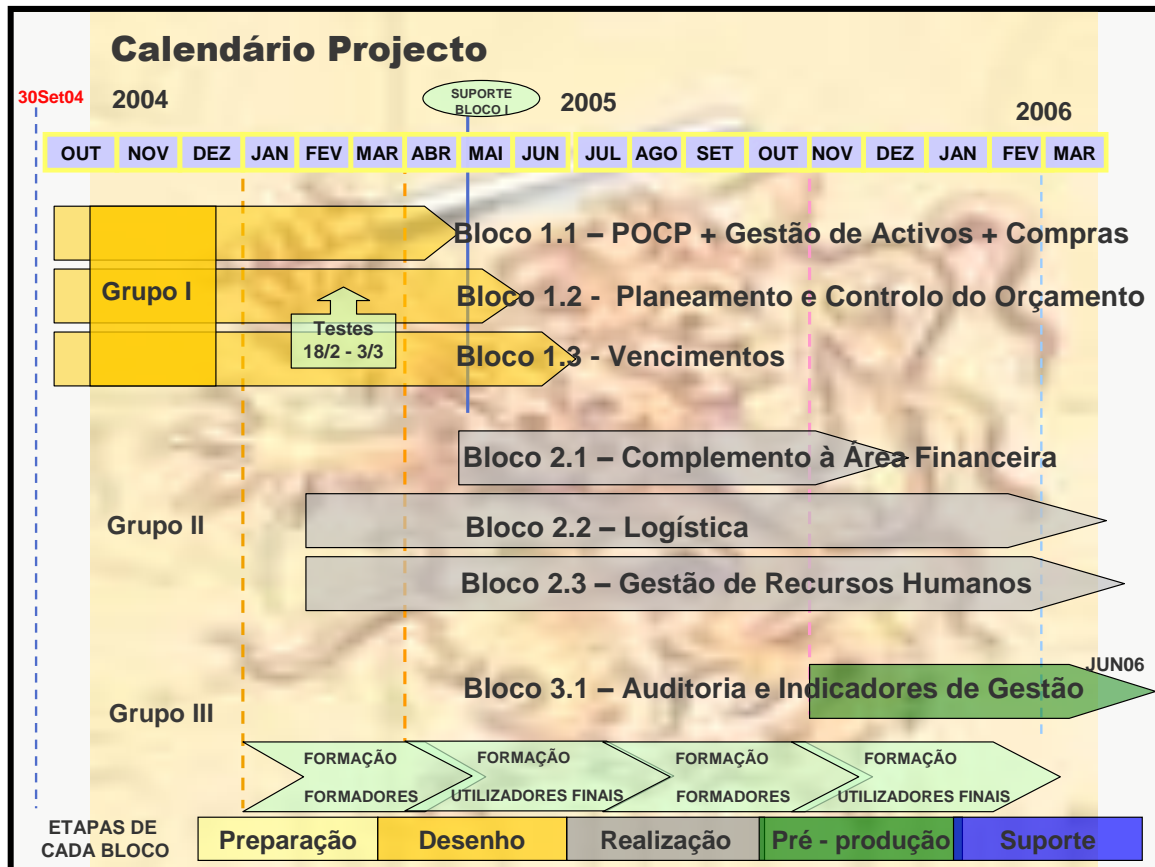


Figura S.1: Calendarização do projecto SIG/MDN.  
Fonte: SANTOS, 2005, p.16

O processo de implementação do SIG apresenta três fases distintas, mas complementares, a saber:

- Fase I** – Implementação das áreas do Bloco 1.1, 1.2, 1.3: - Financeira, Logística e de Pessoal, até Junho de 2005. A área Financeira, que inclui a gestão financeira, a gestão de activos, o planeamento e o controlo orçamental; na área do Pessoal, os vencimentos e administração de pessoal; e na área da Logística o processo de aquisição e a catalogação;
- Fase II** – Fase em que se procede ao desenvolvimento da Fase I, implementando as restantes funcionalidades do grupo (financeiros, logísticos e de pessoal);
- Fase III** – Fase correspondente à concepção dos instrumentos de auditoria ao SIG, bem como os indicadores de gestão.

## ANEXO T

### INTEGRAÇÃO DAS DIFERENTES CONTABILIDADES

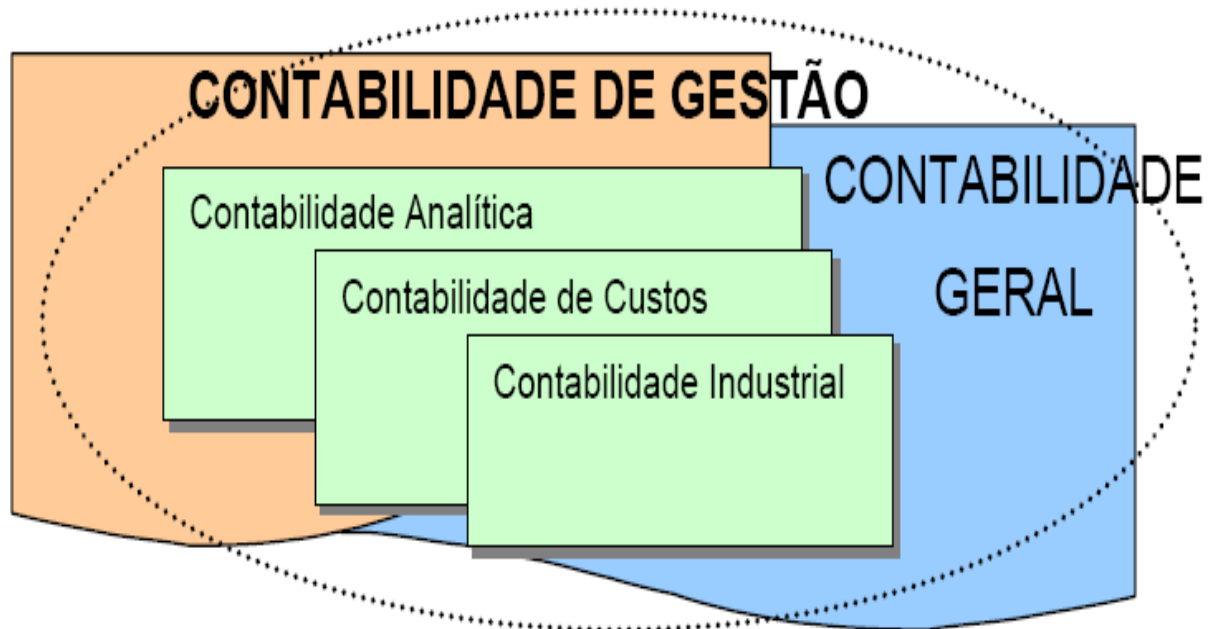


Figura T.1: Integração da Contabilidade Analítica.  
Fonte: Adaptado Afonso (2002)

## ANEXO U

# METODOLOGIA DE IMPLEMENTAÇÃO DO MÉTODO DAS SECÇÕES HOMOGÉNEAS SEGUNDO BORNIA

Para a implementação de um custeio por secções homogéneas é necessário, segundo Borna, que sejam obedecidos um conjunto de 5 fases de planeamento do método: (Bornia, 2002, p. 105)

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

A primeira fase corresponde à realização da separação dos custos em itens. Os custos são assumidos de uma forma total na Contabilidade Financeira, e necessitam de rastreio de forma a apurar o local onde são realmente ocorridos (Bornia, 2002 p. 105). Segundo Wagner e Enzler, para este processo é necessário uma verificação para determinar, para cada custo, como serão alocados aos respectivos centros. A chave de repartição (direccionador de custos) é fundamental para uma precisão na correcta alocação aos centros. (Wagner & Enzler, 2006, p.107)

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

No método das Secções homogéneas é necessário criar centros de custo, e tal corresponde à segunda fase da implementação. Existem diversas possibilidades de subdividir uma organização e o mais utilizado consiste na utilização do organigrama organizacional. Um dos requisitos para os centros de custos é a homogeneidade, e a unidade de trabalho. (Bornia, 2002 p. 105) A constituição de cada uma das secções deve respeitar determinados princípios: (Franco, 2008, p 188)

- Existência de um responsável pela secção;
- Corresponder à concretização de uma actividade, tarefa ou conjunto de tarefas;
- Cada secção necessita, sempre que possível, ter identificada uma unidade de medida da actividade desenvolvida.

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

Após o rastreio dos custos e dos centros de custo, é necessário, numa primeira etapa da identificação dos custos, atribuir critérios de distribuição para alocar os custos aos centros. Segundo Borna, a regra para a escolha dessas bases (distribuição) deve representar da melhor forma possível o uso dos recursos. O uso de cada recurso deve estar atribuído da melhor forma possível ao(s) centro(s) de custos onde ocorrer(em). No caso de custos comuns, a maior parcela de distribuição deve estar atribuída ao centro de custo que mais

utilizou. Bornia ressalva ainda que "*Quanto mais subjectivos forem os critérios empregados, pior é a alocação dos custos resultante*". (Bornia, 2002, p. 105)

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

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

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

A quinta e última fase do processo de implementação é definida por Bornia como distribuição final que consiste em distribuir os custos aos produtos/serviços prestados (Acto Clínico). Para se conseguir uma correcta distribuição é necessário utilizar uma unidade de medida (3º Grupo de Direcçoes). O objectivo é demonstrar o "esforço" utilizado para determinado serviço. (Bornia, 2002, p.105)

## ANEXO V

# MISSÃO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS

O Exército Português tem como missão cooperar, de forma integrada, na defesa militar da República, através da realização de operações terrestres e ainda sem prejuízo da missão referida anteriormente, participar, nos termos da lei e dos compromissos decorrentes de acordos, tratados e convenções internacionais, na execução da política externa, designadamente em operações internacionais humanitárias e de paz, na protecção e evacuação de cidadãos nacionais em áreas de tensão ou crise, bem como na representação do país em organismos e instituições internacionais, bem como cumprir outras missões de interesse público que lhe forem cometidas por lei<sup>60</sup>.

Em conformidade com as missões das FA, compete ainda ao Exército Português um conjunto de missões específicas, tais como aprontar e manter as forças necessárias à execução das tarefas da componente terrestre na defesa integrada do território nacional; aprontar e manter, com os graus de prontidão estabelecidos, as forças necessárias para a satisfação dos compromissos internacionais assumidos e às necessidades de apoio à política externa do estado; desenvolver e manter os meios e capacidades necessários para, por mobilização, levantar e aprontar as forças consideradas necessárias à defesa militar do território nacional; cooperar, em coordenação com os outros Ramos, nas acções decorrentes da promulgação do estado de sítio e de emergência; assegurar, em coordenação com os outros Ramos e sob sua responsabilidade primária, o enquadramento militar da população, com vista à criação de condições militares para a resistência activa e passiva, em caso de ocupação do território nacional.

Para além destas, o Exército Português participa em tarefas de interesse público, tais como exercer actividades no âmbito da cartografia colaborando, designadamente, no levantamento cartográfico nacional; colaborar nas acções de socorro e assistência, designadamente com o Serviço Nacional de Protecção Civil, em situações de catástrofe, calamidade ou acidente; colaborar nas acções de defesa do ambiente, nomeadamente na prevenção e combate aos fogos florestais; colaborar com as autoridades civis na satisfação das necessidades básicas e melhoria da qualidade de vida das populações<sup>61</sup>.

<sup>60</sup> Artigo 1º do Decreto-Lei nº 61/2006

<sup>61</sup> Missões Específicas das Forças Armadas, definidas em CSDN em 08JAN98

## ANEXO X

### ORGANIZAÇÃO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS

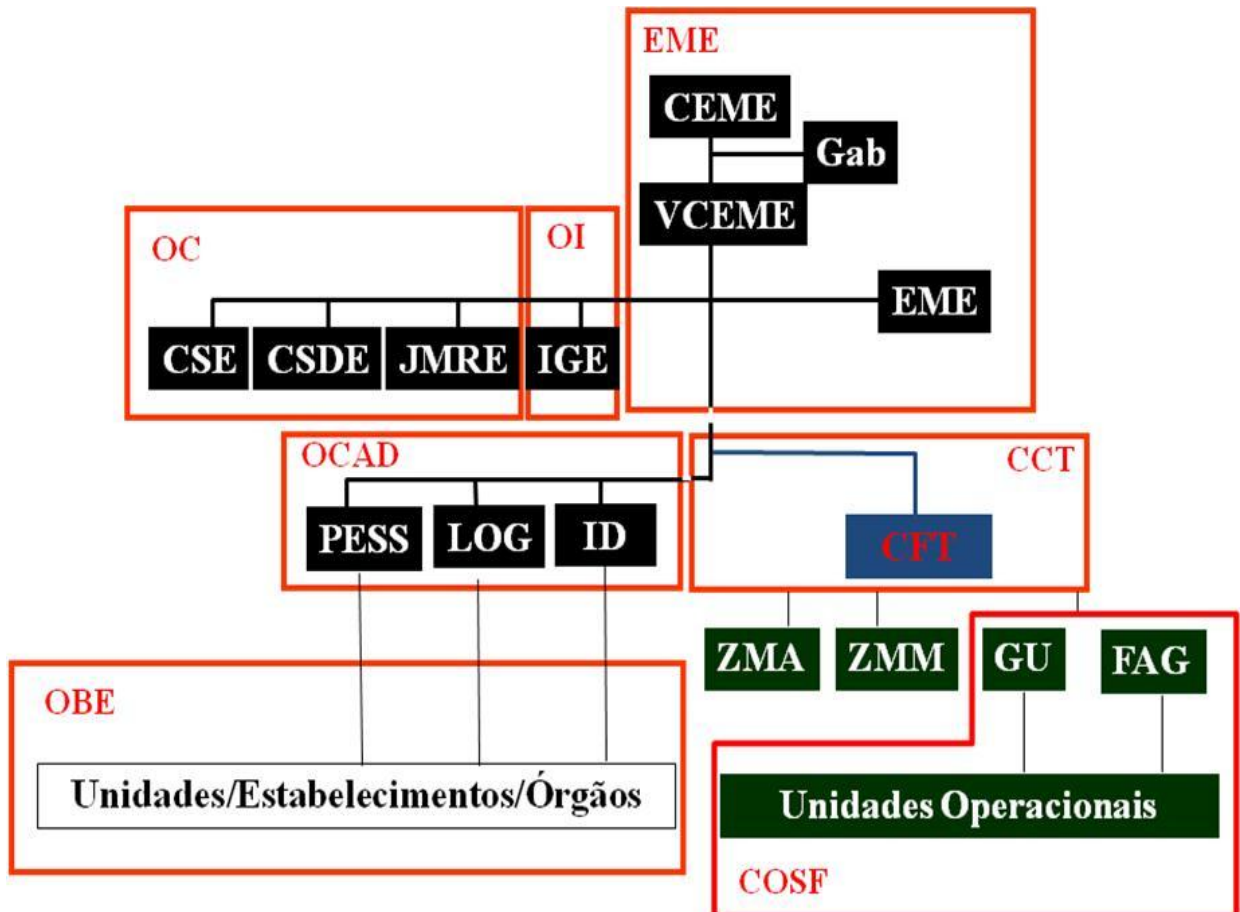


Figura X.1: Organização do Exército Português.  
 Fonte: <http://intranet.pt>, consultado em 03 de Agosto de 2010.

## ANEXO Z

### DETERMINAÇÃO DA DIMENSÃO DA AMOSTRA

O cálculo da dimensão da amostra ( $n$ ), para uma população finita ( $N$ ), quando se pretende uma proporção ( $p$ ), é calculada através da expressão (1), segundo Sarmiento (2008, p.25) Garante um nível de confiança ( $\lambda$ ) e um nível de precisão ( $D$ ).

$$n = \frac{p \times (1-p)}{\frac{D^2}{(Z_{\alpha/2})^2} + \frac{p \times (1-p)}{N}} \quad (1)$$

Para o cálculo foram considerados os 66 Cmdt/Dir/Ch das UEO que compõem o Exército Português ( $N=66$ ). A proporção, como não se conhece, considera-se pelo valor mais pessimista, ou seja  $p=0,5$ . O nível de confiança considerado foi  $\lambda = 95\%$  e o nível de precisão  $D = 5\%$ . Considerando este nível de confiança, o valor da normal estandardizada  $Z_{\alpha/2}$  é  $\pm 1,96$ , como se pode ver na Tabela Z.1, que mostra a validade do estudo, em função do nível de confiança e da margem de erro. Sendo assim, a dimensão da amostra é 40. No que respeita à validade do estudo, pode-se dizer que a amostra é importante.

**Tabela Z.1: Validade do estudo.**

Validade do estudo	Nível de confiança ( $\lambda$ )	Normal estandardizada ( $Z_{\alpha/2}$ )	Nível de significância ( $\alpha = 1 - \lambda$ )	Margem de erro ( $\epsilon$ )
Muitíssimo importante	99%	$\pm 2,58$	1%	2% ou 5%
Importante	95%	$\pm 1,96$	5%	5% ou 10%
Pouco importante	68%	$\pm 1,00$	32%	5% ou 10%

Fonte: Sarmiento (2008, p. 27)

Neste caso específico, foram feitas 42 entrevistas. Assim, considerando o número de indivíduos da amostra  $n = 42$ , o nível de precisão ou erro  $D$  é menor ( $D = \pm 9,12\%$ ).