

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR  
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS  
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL GENERAL**

**2024/2025**



**TII**

**CONTRIBUTOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE  
GESTÃO NAS FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS**

**O TEXTO CORRESPONDE A TRABALHO FEITO DURANTE A  
FREQUÊNCIA DO CURSO NO IUM SENDO DA RESPONSABILIDADE DO  
SEU AUTOR, NÃO CONSTITUINDO ASSIM DOCTRINA OFICIAL DAS  
FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS OU DA GUARDA NACIONAL  
REPUBLICANA.**

**António Rui Henriques dos Santos Esteves  
Capitão-de-mar-e-guerra de Administração Naval**



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR  
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**CONTRIBUTOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA  
CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS FORÇAS  
ARMADAS PORTUGUESAS**

**CMG AN António Rui Henriques dos Santos Esteves**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2024/2025

Pedrouços 2025



**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR  
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS**

**CONTRIBUTOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA  
CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS FORÇAS  
ARMADAS PORTUGUESAS**

**CMG AN António Rui Henriques dos Santos Esteves**

Trabalho de Investigação Individual do CPOG 2024/2025

Orientador: COR TIR ADMIL António Manuel de Jesus Coelho dos Santos

Pedrouços 2025



## **Declaração de compromisso Antiplágio**

Eu, **António Rui Henriques dos Santos Esteves**, declaro por minha honra que o documento intitulado **CONTRIBUTOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS FORÇAS ARMADAS PORTUGUESAS** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do **Curso de Promoção a Oficial General 2024/2025** no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

Tenho consciência que a utilização de elementos alheios não identificados constitui grave falta ética, moral, legal e disciplinar.

Pedrouços, **5 de maio de 2025**

António Rui Henriques dos Santos Esteves  
Capitão-de-mar-e-guerra de Administração Naval  
Assinatura



## **Agradecimentos**

Ao meu excelso orientador, Coronel Tirocinado António Manuel de Jesus Coelho dos Santos, por ter aceitado orientar esta investigação, pela sua permanente disponibilidade, pelas orientações e sugestões alicerçadas nos seus profundos conhecimentos e experiência.

À Professora Doutora Ana Calado Pinto, ao Dr. Tiago de Melo, ao Dr. Luís Pedro Mendes, ao Dr. Jorge Calado e ao Dr. António de Oliveira, agradeço a disponibilidade e os relevantes conhecimentos que generosamente compartilharam.

Aos Oficiais Gerais, Contra-Almirante Paulo António Pires, Major-General António Manuel de Oliveira Bogas, Major-General Aquilino José António Torrado, Major-General José Joaquim Marques Chambel, Comodoro Rui Manuel Alves Francisco e Brigadeiro-General Rui Manuel da Silva Pina, pela objetividade e pelo apoio manifestado nos seus contributos.

Um agradecimento sincero aos restantes entrevistados que dedicaram o seu tempo para partilhar os seus conhecimentos e experiências. A sua colaboração foi essencial para conferir maior consistência e valor a este trabalho.

Ao Comandante Monteiro da Silva e ao Comandante Rafael da Silva pelos seus contributos e apoio.

Ao Coronel Santos Loureiro pelos esclarecimentos disponibilizados no âmbito da metodologia aplicada a esta investigação.

Agradeço também a todos os ilustres auditores do Curso de Promoção a Oficial General 2024/2025 pela camaradagem, amizade e consideração.

Aos meus filhos, Leonardo e Eduardo pelo apoio e pela compreensão demonstrada em todos os momentos de ausência. Aos meus pais, António e Maria Júlia, por toda a compreensão e pela sólida formação dada. À minha irmã, Edite, pela permanente motivação. À Manuela, minha inspiração, pelo incentivo e permanente ajuda, com as suas pertinentes sugestões.

A todos o meu sincero obrigado.



## Índice

1. Introdução .....	1
2. Enquadramento teórico e conceptual .....	4
2.1. Revisão da literatura .....	4
2.1.1 Normativo da contabilidade pública .....	4
2.1.2 Conceitos estruturantes .....	5
2.1.2.1 Contabilidade de gestão .....	5
2.1.2.2 Gestão estratégica .....	7
2.1.3 Conceitos de referência .....	8
2.1.3.1 Gestão organizacional .....	8
2.1.3.2 Planeamento estratégico .....	9
2.1.3.3 Sistema de custeio .....	9
2.1.3.4 Sistema de controlo interno .....	10
2.1.4 Trabalhos nacionais neste âmbito .....	11
2.2. Modelo de análise .....	12
3. Metodologia e método .....	13
3.1. Metodologia .....	13
3.2. Método .....	13
3.2.1. Participantes e procedimento .....	13
3.2.2. Instrumentos de recolha de dados .....	14
3.2.3. Técnica de tratamento de dados .....	14
4. Apresentação dos dados .....	16
4.1. Dimensão processos .....	16
4.2. Dimensão estratégia .....	17
4.3. Dimensão gestão .....	18
4.4. Dimensão organização .....	19
4.5. Dimensão controlo interno .....	20
4.6. Síntese conclusiva .....	21
5. Discussão dos resultados .....	24
5.1. Pontos fortes e pontos fracos .....	24



5.1.1. Pontos fortes .....	24
5.1.2. Pontos fracos .....	24
5.2. Oportunidades e ameaças .....	25
5.2.1. Oportunidades.....	25
5.2.2. Ameaças.....	25
5.3. Análise estratégica .....	25
5.4. Síntese conclusiva.....	27
6. Conclusões .....	29
Referências bibliográficas .....	34

### **Índice de Apêndices**

Apêndice A – Contabilidade financeira e contabilidade de gestão .....	Apd A-1
Apêndice B – Corpo de conceitos .....	Apd B-1
Apêndice C – Tipologia de gastos .....	Apd C-1
Apêndice D – Lista de entrevistados .....	Apd D-1
Apêndice E – Guiões de entrevistas .....	Apd E-1
Apêndice F – Análise de conteúdo das entrevistas .....	Apd F-1
Apêndice G – Análise dos fatores internos e externos .....	Apd G-1
Apêndice H – Plano de ação.....	Apd H-1

### **Índice de Figuras**

Figura 1 - O fluxo dos subsistemas da contabilidade pública .....	4
Figura 2 - O prisma de desempenho .....	5
Figura 3 - Ciclo de planeamento e controlo .....	6
Figura 4 - Cadeia de valor da informação .....	6
Figura 5 - Ciclo <i>Plan Do Check Act</i> .....	7
Figura 6 - Planeamento estratégico .....	9
Figura 7 - Método de alocação de gastos .....	10
Figura 8 – Fluxograma da investigação.....	15
Figura 9 - Processo de implementação .....	20



## **Índice de Quadros**

Quadro 1 – Causas de resistência à mudança .....	8
Quadro 2 – Conceitos, dimensões e indicadores .....	12
Quadro 3 – Análise SWOT cruzada .....	26



## **Resumo**

A Contabilidade de Gestão é um processo utilizado na gestão das organizações, através da identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação relevante, financeira e não financeira.

No contexto das Forças Armadas Portuguesas é imperativo cumprir com os requisitos legais impostos no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública, dar resposta às recomendações efetuadas pelo Tribunal de Contas e ir ao encontro das exigências crescentes na gestão do erário público.

Nesta investigação, adotando uma estratégia qualitativa, um raciocínio indutivo, um desenho de pesquisa estudo de caso, analisam-se as condições para a implementação da Contabilidade de Gestão nas Forças Armadas, bem como, alicerçada na gestão estratégica, identificam-se os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças que potenciam a respetiva edificação, que permite assessorar a tomada de decisão.

Da investigação realizada, constata-se que as condições para a implementação da Contabilidade de Gestão nas Forças Armadas Portuguesas estão presentes, ainda que condicionadas por desafios significativos. Estes desafios podem ser superados através da adoção das medidas propostas, consubstanciadas num plano de ação que oferece diretrizes para a sua implementação, contribuindo para a gestão da coisa pública, promovendo a transparência na utilização dos recursos.

## **Palavras-chave**

Contabilidade de Gestão, Gestão Estratégica, Sistema de Custeio, Forças Armadas.



**Abstract**

*Management Accounting is a process used in the management of organizations through the identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of relevant financial and non-financial information.*

*In the context of the Portuguese Armed Forces, it is imperative to comply with the legal requirements imposed by the Public Administration Accounting Standardization System, respond to the recommendations made by the Court of Auditors, and meet the increasing demands in the management of public funds.*

*This investigation analyzes the conditions for the implementation of Management Accounting in the Armed Forces, adopting a qualitative strategy, an inductive reasoning approach, and a case study research design. Furthermore, based on strategic management, the strengths, weaknesses, opportunities, and threats that allow the implementation of Management Accounting are identified, contributing to informed decision-making.*

*From the research conducted, it is evident that the conditions for implementing Management Accounting in the Portuguese Armed Forces are present but conditioned by significant challenges. These challenges can be overcome through the adoption of the proposed measures, embodied in an action plan that provides guidelines for its implementation, contributing to the management of public treasury and enhancing transparency in the use of the resources available.*

**Keywords:**

*Management Accounting, Strategic Management, Costing Systems, Armed Forces.*



## Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

### A

ABC	<i>Activity Based Costs</i>
AP	Administração Pública

### B

BI	<i>Business Intelligence</i>
----	------------------------------

### C

CG	Contabilidade de Gestão
CO	<i>Controlling</i>

### E

EMGFA	Estado-Maior-General das Forças Armadas
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>
ESP	Especialista
EST	Marinha Estrangeira
EX	Exército

### F

FA	Força Aérea
FAR	Forças Armadas
FS	Força de Segurança

### G

GNR	Guarda Nacional Republicana
-----	-----------------------------

### I

IA	Inteligência Artificial
IASFA	Instituto de Ação Social das Forças Armadas
IGDN	Inspeção-Geral da Defesa Nacional
IGF	Inspeção-Geral de Finanças



**K**

KPI *Key Performance Indicators*

**M**

MA Marinha

MDN Ministério da Defesa Nacional

**N**

NCP Norma de Contabilidade Pública

**O**

O *Opportunities*

OE Objetivo Específico

OG Objetivo Geral

**P**

PDCA *Plan, Do, Check, Act*

PSP Polícia de Segurança Pública

**Q**

QC Questão Central

QD Questão Derivada

**R**

RH Recursos Humanos

**S**

S *Strengths*

SI Sistema de Informação

SBE *School of Business and Economics*

SCI Sistema de Controlo Interno

SIGDN Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional



SNC-AP Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SWOT *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*

**T**

T *Threats*

**W**

W *Weaknesses*



## 1. Introdução

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) entrou em vigor em 1 de janeiro de 2018 (Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro<sup>1</sup>). Decorridos, aproximadamente, sete anos da sua vigência, importa aferir as condições para a implementação da Norma de Contabilidade Pública número 27 (NCP 27 - Contabilidade de Gestão) nas Forças Armadas (FAR), bem como contribuir para a sua efetivação.

A norma supramencionada apresenta as orientações e requisitos para a estrutura e desenvolvimento da Contabilidade de Gestão (CG), de forma a dar cumprimento aos seguintes objetivos (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro):

- Compreensão de como a CG pode auxiliar a gestão interna e contribuir para os processos de responsabilização;
- Facilitar, explicitar e estabelecer conceitos e linhas orientadoras para a implementação da CG por todas as entidades públicas, onde se incluem as FAR;
- Otimizar a avaliação da economia, eficiência e eficácia das políticas públicas.

A CG auxilia na tomada de decisão, contribuindo para a estratégia, nos seguintes aspetos: definição de objetivos estratégicos, previsão de recursos, análise das atividades existentes, avaliação de opções estratégicas, avaliação das necessidades de investimento, implementação da estratégia e monitorização dos objetivos estratégicos (Prowle, 2020, p. 47).

O principal objetivo da CG é fornecer a informação relevante (financeira e não financeira) aos gestores e funcionários de uma organização, com o objetivo de auxiliar a tomada de decisão, a alocação de recursos, a monitorização, a avaliação e a recompensa do desempenho (Atkinson, Kaplan e Matsumura, 2012, p. 26). Por oposição à contabilidade financeira (ver Apêndice A), a CG está vocacionada para a previsão de gastos a incorrer, auxiliando a tomada de decisões a todos os níveis da entidade (Martins, 2017, p. 34). As informações podem ser de qualquer ordem: quantidades de matérias utilizadas, número de horas de mão de obra envolvida na produção respeitante a determinado objeto de custeio, quantidades de produto acabado, produtividade dos fatores de produção, percentagem de desperdício de matérias, de produtos defeituosos, de capacidade de produção utilizada, entre muitas outras (Cruz, Coimbra, Abrantes, Alves, e Quesado, 2023, p. 38).

---

<sup>1</sup> Este diploma vem alterar o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, definindo no seu artigo 18º que produz efeitos no dia 1 de janeiro de 2018, com o intuito de permitir que as entidades consigam implementar o novo sistema contabilístico.



Para as instituições como as FAR, cuja atividade está alicerçada na execução orçamental, o contributo da CG evidencia-se no apuramento do custo do seu *output*, permitindo a avaliação da performance entre unidades da própria organização ou comparando com outras instituições (Melo, 2025).

Este trabalho é enquadrado pela identificação dos requisitos legais impostos à Administração Pública (AP)<sup>2</sup>, pelas recomendações efetuadas pelo Tribunal de Contas<sup>3</sup> e pelas exigências crescentes na gestão dos recursos financeiros disponibilizados às FAR, sugerindo que a investigação seja alicerçada na gestão estratégica, com o objetivo de determinar as medidas que possam contribuir para a implementação da CG, a qual permite assessorar a tomada de decisão.

Assim, é propósito deste estudo contribuir para a implementação da CG nas FAR, que não só cumpra com os requisitos legais, mas que dê também seguimento às recomendações das entidades fiscalizadoras e responda às exigências da gestão do erário público, administrado pelos gestores públicos nas FAR.

Dada a abrangência do tema, a investigação foi delimitada nos seguintes domínios: temporal, incide no estudo da situação atual, desde a entrada em vigor do SNC-AP, 1 de janeiro de 2018, até à conclusão da presente investigação, ou seja, 5 de maio de 2025; espacial, desenvolve-se em Portugal, no âmbito das FAR; conteúdo, restringe-se às problemáticas da CG, gestão estratégica, gestão organizacional, planeamento estratégico, sistema de custeio e sistema de controlo interno.

Face ao exposto, o Objetivo Geral (OG) que norteia a presente investigação é: *Propor contributos para a implementação da CG nas FAR Portuguesas.*

No percurso metodológico até à consecução do OG, foram deduzidos os seguintes Objetivos Específicos (OE):

- OE1: Avaliar as condições que existem nas FAR Portuguesas para a implementação da CG;
- OE2: Analisar a implementação da CG nas FAR Portuguesas.

---

<sup>2</sup> De acordo com o SNC-AP devem ser divulgados obrigatoriamente, no relato financeiro anual, os custos referentes à saúde, educação e ensino (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

<sup>3</sup> “[...] com vista à identificação das NCP aplicadas pelas entidades do MDN (cfr. Anexo VII), foram analisados os anexos às demonstrações financeiras, sendo de realçar que se conclui pela falta de informação sobre algumas normas que deveriam constar no Anexo às Demonstrações Financeiras, nomeadamente a NCP 27 – Contabilidade de gestão. Efetivamente, esta norma é de carácter obrigatório para as entidades sujeitas ao SNC-AP [...]” (Tribunal de Contas, 2022, p. 34).



Para a realização da presente investigação, alinhada com o OG anteriormente elencado, formulou-se a seguinte Questão Central (QC): *Quais os contributos que se podem apresentar para a implementação da CG nas FAR Portuguesas?*

Para além da presente introdução, este trabalho está organizado em mais quatro capítulos e as consequentes conclusões. O segundo capítulo expõe a revisão da literatura e o estado da arte, com especial enfoque na NCP 27, e apresenta o modelo de análise. O terceiro capítulo descreve a metodologia. O quarto capítulo apresenta os dados de acordo com as dimensões identificadas. O quinto capítulo analisa os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças que se colocam às FAR, face à necessidade da implementação da CG, permitindo propor alternativas estratégicas e, subsequentemente, a elaboração de um Plano de ação. Por fim, nas conclusões efetua-se um breve enquadramento do tema, sumariza-se o procedimento metodológico seguido, apresenta-se uma súmula dos resultados obtidos e os consequentes contributos para o conhecimento, mencionam-se as limitações que estiveram presentes no estudo, sugerem-se possíveis estudos futuros e elencam-se as recomendações tidas por convenientes.



## 2. Enquadramento teórico e conceptual

Após ter sido apresentado o tema, neste capítulo efetua-se o enquadramento teórico e conceptual.

A investigação insere-se no âmbito das Ciências Militares, no domínio científico das Ciências Sociais, na área nuclear de investigação “15. Ciências económicas e da gestão” e na subárea de investigação “15.13 Sistemas de apoio à decisão”, nos termos do Despacho n.º 17/2024, de 14 de fevereiro, do Instituto Universitário Militar.

### 2.1. Revisão da literatura

Para uma melhor compreensão da problemática da implementação da CG, importa fazer uma abordagem ao normativo da contabilidade pública, aos conceitos estruturantes e de referência aplicáveis, aos trabalhos realizados mais relevantes e apresentar a base conceptual da investigação que se enuncia no modelo de análise. No Apêndice B é apresentado o corpo de conceitos que resume os termos mais relevantes utilizados nesta investigação.

#### 2.1.1 Normativo da contabilidade pública

O SNC-AP foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro<sup>4</sup>, no qual se prevê o processo de transição para o novo sistema e os guias de orientação para a aplicação das respetivas normas (art.º 12.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

O SNC-AP estipula que a contabilidade pública deve contemplar de forma integrada os sistemas de contabilidade orçamental, de contabilidade financeira e de CG (ver Figura 1) (art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).



**Figura 1 – O fluxo dos subsistemas da contabilidade pública**

Fonte: Adaptado a partir de Martins (2017).

Sendo parte integrante do SNC-AP, a NCP 27 tem como objetivo:

[...] estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e

<sup>4</sup> Alterado pelo Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro.

prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação. (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015)

Para a avaliação do desempenho das organizações, conforme Figura 2, é necessário desenhar um sistema de medição adequado (Neely, 2007, p. 155). Neste sentido, a CG permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 192/2015).

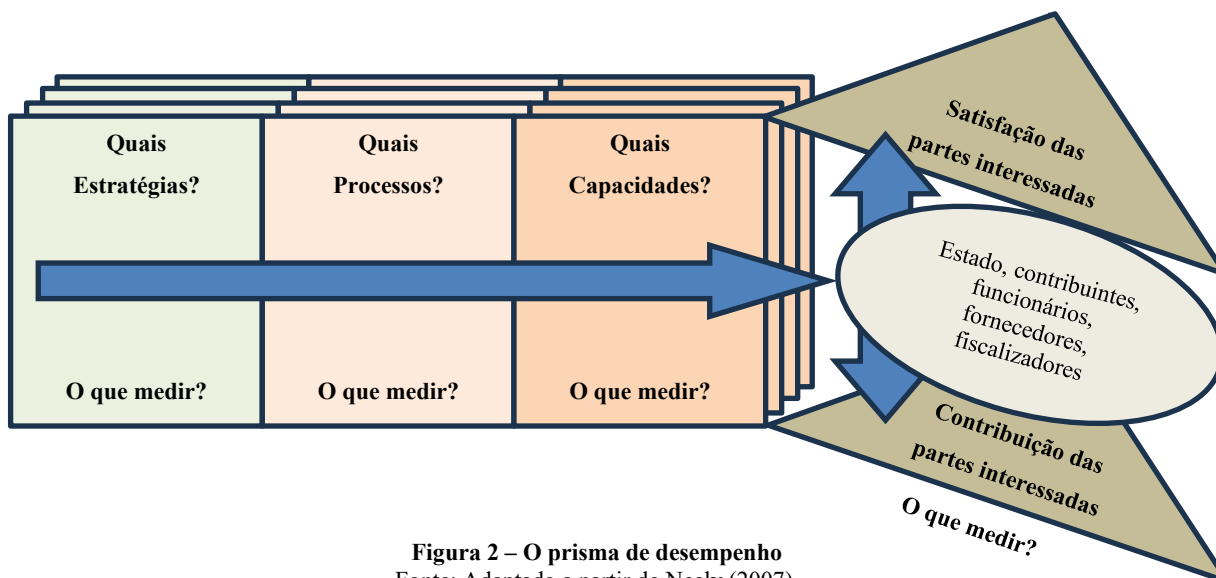


Figura 2 – O prisma de desempenho  
Fonte: Adaptado a partir de Neely (2007).

A relação custo-benefício no setor público é caracterizada pelos três “Es”: economia, eficiência e eficácia. Em resumo, isto significa: minimizar o gasto dos *inputs* (economia), maximizar a relação de *outputs* entregues a partir dos *inputs* (eficiência) e alcançar os resultados pretendidos (eficácia) (Bandy, 2023, p. 259).

### 2.1.2 Conceitos estruturantes

Nesta secção apresenta-se a base conceptual da investigação que se enuncia no modelo de análise.

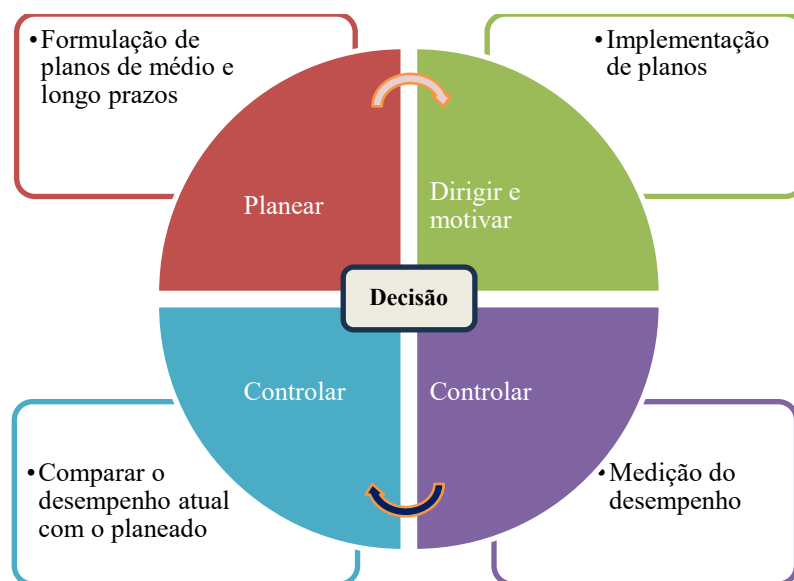
#### 2.1.2.1 Contabilidade de gestão

A definição de CG mais utilizada, como tal adotada neste trabalho, é apresentada como “o processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação financeira utilizada pela gestão para planear, avaliar e controlar a organização internamente e assegurar que a utilização dos seus recursos foi apropriada e contabilizada” (Institute of Management Accountants, 2008, p. 48).



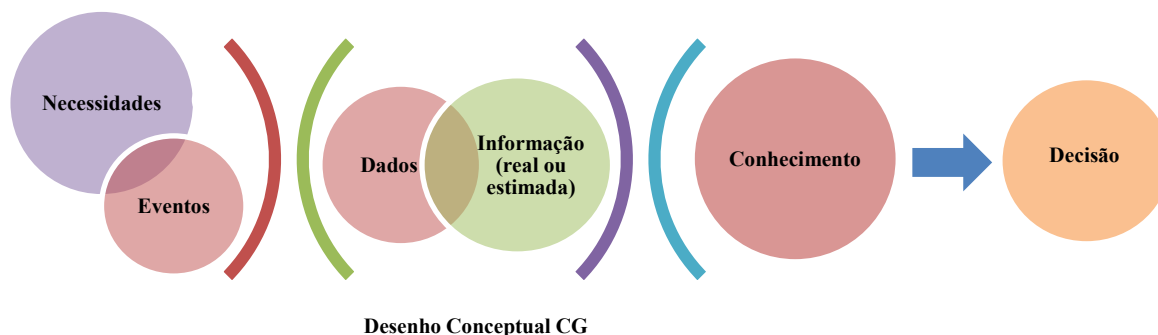
De acordo com a Lei do Enquadramento Orçamental, o sistema contabilístico do Estado e das demais entidades públicas integra a CG, a qual “permite avaliar o resultado das ações que contribuam para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (art.º 63.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro).

A CG é fundamental no apoio à realização de três importantes atividades dos gestores (Figura 3): planear (definição dos objetivos e definição das iniciativas para os alcançar), dirigir e motivar (mobilização dos colaboradores para concretizar os planos) e controlar (assegurar a concretização e a correção de desvios) (Garrison, Noreen e Brewer, 2021, p. 7).



**Figura 3 – Ciclo de planeamento e controlo**  
Fonte: Adaptado a partir de Garrison et al. (2021).

Na Figura 4 apresenta-se a cadeia de valor da informação subjacente à tomada de decisão.



**Figura 4 – Cadeia de valor da informação**  
Fonte: Adaptado a partir de *Institute of Management Accountants* (2008).

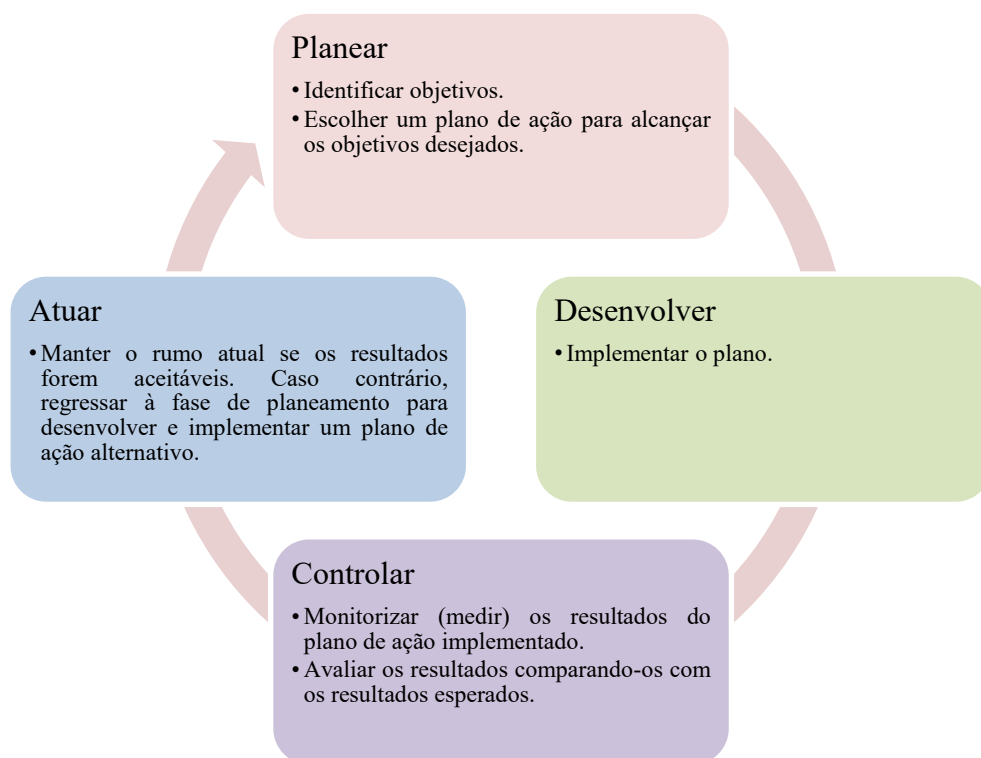


O papel da CG em qualquer organização é ajudar e facilitar a tomada de decisão, que pode ser de natureza tática, operacional ou estratégica. Numa era de austeridade financeira, há um imperativo para avaliar a forma como os serviços são concebidos e implementados para identificar melhorias (Prowle, 2020, p. 27).

#### 2.1.2.2 Gestão estratégica

A gestão estratégica consiste num conjunto de decisões e ações que ajudam a determinar o desempenho de longo prazo de uma organização. Inclui a análise do ambiente (tanto externo como interno), a formulação de estratégias (planeamento estratégico ou de longo prazo), implementação de estratégias e avaliação e controlo (Wheelen, Hunger, Hoffman e Bamford, 2015, p. 38). Esta definição tem a abrangência que permite enquadrar o presente trabalho.

À medida que a estratégia evolui, a informação contabilística proporciona o *feedback* sobre o resultado da estratégia, orientando as ações para melhorar o desempenho. Pode-se rever o processo iterativo da execução estratégica através do ciclo de *Plan-Do-Check-Act* (em português, Planear-Desenvolver-Controlar-Atuar) (PDCA) (Figura 5) (Atkinson et al., 2012, p. 29).



**Figura 5 – Ciclo *Plan Do Check Act***  
Fonte: Adaptado a partir de Atkinson et al. (2012).



### 2.1.3 Conceitos de referência

De seguida são apresentados quatro conceitos de referência, que importa descrever para melhor compreensão da problemática em análise.

#### 2.1.3.1 Gestão organizacional

No âmbito deste trabalho, considera-se que a gestão organizacional é um campo de estudo que abrange o impacto que indivíduos, grupos e estruturas têm sobre o comportamento organizacional, aplicando esse conhecimento para melhorar a eficácia da organização (Robbins e Judge, 2015, p. 42). A gestão organizacional compreende: motivação, liderança, comunicação interpessoal, processos, equipas, mudança, conflitos, negociação e estruturas (Robbins & Judge, 2015 p. 43).

A implementação de um novo sistema implica uma mudança organizacional, a qual pode deparar-se com resistência. A resistência à mudança pode ter as causas apresentadas no Quadro 1.

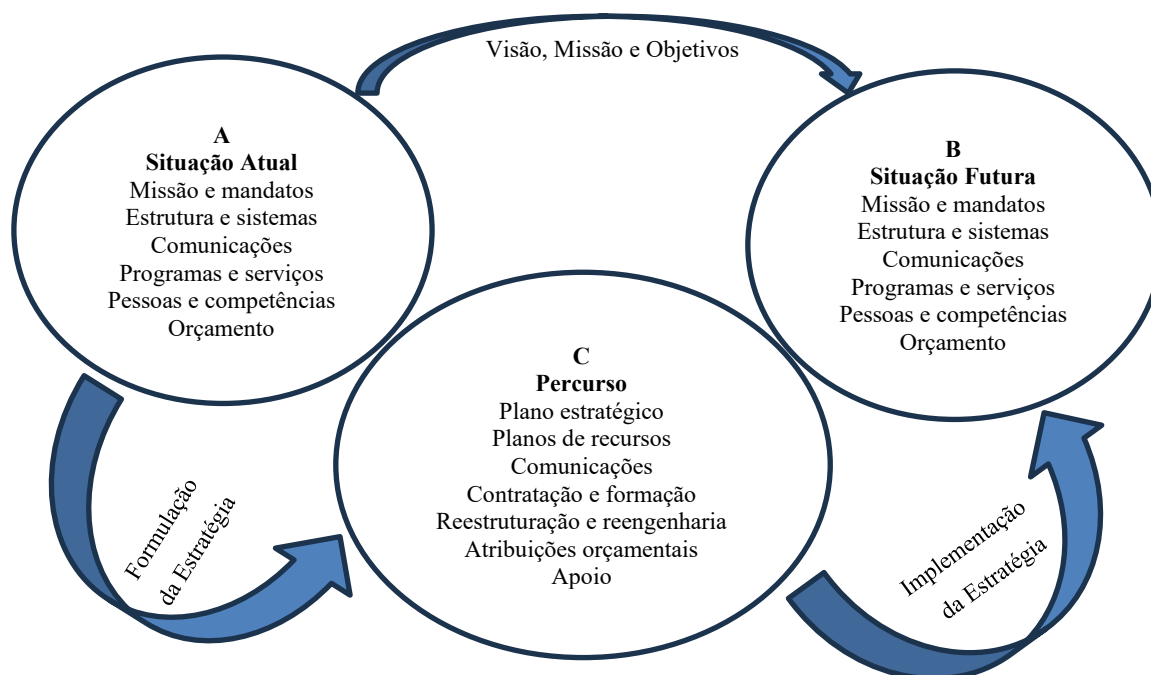
Quadro 1 – Causas de resistência à mudança

Individuais	Organizacionais
<b>Hábito</b> - Quando as rotinas são postas em causa.	<b>Inércia estrutural</b> - Quando uma organização é confrontada com mudanças, esta inércia estrutural atua como um contrapeso para manter a estabilidade.
<b>Segurança</b> - Pessoas com uma grande necessidade de segurança provavelmente resistem à mudança porque ameaça o seu sentimento de segurança.	<b>Foco limitado da mudança</b> - As organizações são compostas por vários subsistemas interdependentes. Assim, mudanças limitadas nos subsistemas tendem a ser anuladas pelo sistema maior.
<b>Fatores económicos</b> - Se as pessoas estiverem preocupadas com o facto de não conseguirem executar as novas tarefas ou rotinas de acordo com os seus padrões anteriores, especialmente quando o salário está diretamente ligado à produtividade.	<b>Inércia de grupo</b> - Mesmo que os indivíduos queiram mudar o seu comportamento, as normas de grupo podem atuar como uma restrição.
<b>Medo do desconhecido</b> - A mudança traz ambiguidade e incerteza.	<b>Ameaça à experiência</b> - As alterações podem ameaçar a experiência de grupos especializados.
<b>Processamento seletivo de informação</b> - Os indivíduos processam seletivamente a informação para manter as suas perceções intactas. Eles ouvem o que querem ouvir e ignoram a informação que desafia o mundo que criaram.	<b>Ameaça às relações de poder estabelecidas</b> - Qualquer redistribuição da tomada de decisões pode ameaçar as relações de poder estabelecidas há muito tempo.

Fonte: Adaptado a partir de Robbins e Judge (2015).

### 2.1.3.2 Planeamento estratégico

Para o presente trabalho, opta-se pela definição de planeamento estratégico apresentada por Bryson (2018, p. 8), como uma abordagem disciplinada e deliberada para produzir decisões e ações fundamentais, que irão guiar e enformar uma organização, colaborando para que líderes e gestores tenham sucesso em ultrapassar os problemas mais importantes com que se deparam. Uma abordagem ao processo de planeamento estratégico é apresentada na Figura 6.



**Figura 6 – Planeamento estratégico**  
Fonte: Adaptado a partir de Bryson (2018).

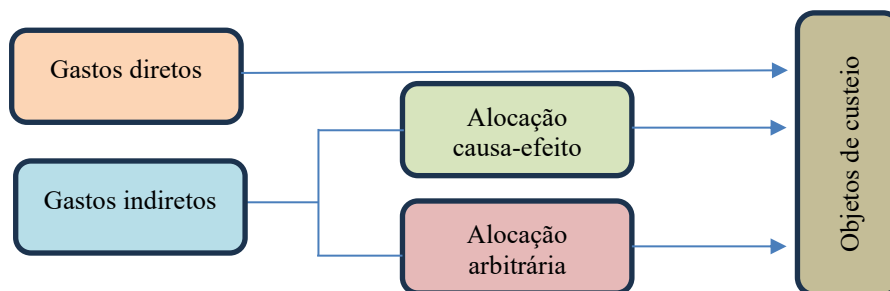
### 2.1.3.3 Sistema de custeio

Os sistemas de custeio são uma metodologia seguida para alocar os gastos pelos objetos de custeio, de acordo com as necessidades de informação dos decisores da organização (Cruz et al., 2023, p. 91). Como refere Cruz et al. (2023, p. 91), “para isso é necessário conhecer os diferentes termos e conceitos de custos/gastos que, dependendo das características das atividades da organização e dos processos subjacentes às mesmas, podem ser organizados de forma a operacionalizar o apoio à tomada de decisão”. No Apêndice C apresentam-se, para melhor entendimento, as diversas tipologias dos gastos.

De acordo com a NCP 27 (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015) podem ser adotados os seguintes sistemas de custeio: sistema de custeio total, sistema de custeio variável, sistema de custeio direto e sistema de custeio racional.

No desenvolvimento da CG deve haver a preocupação em definir as bases de imputação mais adequadas para relacionar os gastos indiretos com os objetos de custeio, em prol do aumento da fiabilidade da informação (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Os gastos diretos têm uma relação direta com o objeto de custeio (Figura 7), sendo atribuídos de forma direta de acordo com os consumos efetivamente ocorridos ou estimados.



**Figura 7 – Método de alocação de gastos**

Fonte: Adaptado a partir de Drury (2021).

Por outro lado,

[...] custos indiretos precisam de critérios de repartição, estes podem ser identificados através de indutores de custo que evidenciam uma relação de causa-efeito entre o recurso consumido e o objeto de custeio ou podem ser identificados de forma agregada, em que se identificam critérios de alocação mais generalistas e arbitrários. (Cruz et al., 2023, p. 76)

#### 2.1.3.4 Sistema de controlo interno

O controlo interno é um conjunto de procedimentos organizacionais destinados a assegurar a qualidade das informações, proteger o património e garantir a legalidade e eficácia das operações da empresa (Sales, 1996, p. 28).

Na administração financeira do Estado, o Sistema de Controlo Interno (SCI) está regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que visa integrar uma cultura de controlo em todos os níveis da administração. O n.º 3 do art.º 15.º do Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro, reforça que o SCI deve garantir a legalidade, gestão e mitigação de riscos, prevenir fraudes e promover a transparência.

A falta de implementação de um SCI adequado pode gerar penalidades financeiras severas para entidades que não seguirem estas diretrizes, enfatizando a necessidade de sólidos mecanismos de controlo interno como critérios essenciais para o cumprimento dos objetivos organizacionais (Sales, 1996).



O SCI deve ter em consideração a informação relevante e deve ser abrangente. Como tal, a informação deve ser fiável, tempestiva, consistente e flexível. De igual modo, deve abranger todas as atividades da cadeia de valor da organização e ser exaustiva (Atkinson et al., 2012, pp. 366-367).

#### 2.1.4 Trabalhos nacionais neste âmbito

No que diz respeito a trabalhos desenvolvidos nacionalmente, identificam-se vários realizados no âmbito da implementação da CG na AP, os quais são referência para este estudo. Destes salientam-se dois, pela sua pertinência para esta investigação: “A Contabilidade de Gestão no Setor Público da Saúde em Portugal – Estudo de Caso” (Fernandes, 2023) e “A implementação da NCP 27 na *Nova School of Business and Economics*” (SBE) (Marques, 2023).

Fernandes (2023, pp. 59-60) apresenta como principal contributo do seu estudo o aprofundamento do conhecimento da CG no setor da saúde, evidenciando: a identificação da necessidade de investimento em novas tecnologias de informação, promover a redução do fosso entre a teoria e a prática e apontar caminhos para a implementação da CG.

Por seu lado, Marques (2023, p. 28) conclui que apesar do sistema *Activity Based Costs* (ABC) ser o sistema de custeio recomendado pela NCP 27, as entidades têm muitas dificuldades em utilizar este modelo e em estruturar as matrizes. As entidades preocupam-se mais com as obrigações legais do que com a informação complementar e de apoio à gestão interna. No caso específico da Nova SBE, só é possível a imputação de custos diretos, dado que não existem chaves de imputação definidas para os custos indiretos.

Especificamente em relação às FAR identificam-se dois estudos com especial relevância: “Gestão financeira – modelos. A excelência da decisão em sede da gestão financeira” (Fonseca, 2014) e “A Contabilidade de Gestão na Defesa” (Martins, 2023).

Fonseca (2014, p. 36) recomenda a implementação de um modelo de CG para a Marinha Portuguesa, baseado na metodologia ABC, visando a melhoria da tomada de decisões e a eficiência da gestão (2014, p. 35). Nesse sentido, apresenta como principais medidas a implementação do modelo proposto, a elaboração de um manual e a realização de um estudo de caso, para avaliar a eficácia do modelo e identificar os seus pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças.

No seu trabalho, Martins (2023, pp. 23-24) recomenda as seguintes ações para melhorar a CG na Defesa Nacional: criar um grupo de trabalho multidisciplinar, validar a utilização do método ABC e implementar ações de sensibilização.



Da revisão da literatura e dos trabalhos consultados conclui-se que, embora a implementação da CG nas FAR seja abordada, não são apresentadas medidas adequadas, exequíveis e aceitáveis, que conduzam à sua efetivação.

## 2.2. Modelo de análise

Decorrente da revisão da literatura, definiu-se o modelo de análise, a partir do qual se desenvolveu a investigação, assente nos conceitos estruturantes, nas dimensões e nos indicadores presentes no Quadro 2.

Quadro 2 – Conceitos, dimensões e indicadores

Conceitos	Dimensões	Indicadores
Contabilidade de Gestão	Processos	<ul style="list-style-type: none"><li>• Norma Contabilidade Pública 27</li><li>• Sistema de custeio / Critérios de imputação</li><li>• Sistemas de Informação</li></ul>
	Estratégia	<ul style="list-style-type: none"><li>• Definição de <i>Key Performance Indicators</i></li><li>• <i>Dashboards</i></li><li>• Avaliação de desempenho</li></ul>
Gestão Estratégica	Gestão	<ul style="list-style-type: none"><li>• Fatores de planeamento</li><li>• Ferramentas informáticas</li></ul>
	Organização	<ul style="list-style-type: none"><li>• Estrutura dedicada</li><li>• Formação Inicial e Contínua</li></ul>
	Controlo Interno	<ul style="list-style-type: none"><li>• Nível de implementação</li><li>• Relatórios</li><li>• <i>Plan Do Control Act</i></li></ul>

Fonte: Adaptado a partir de Freixo (2012, cit. por Santos e Lima, 2019, p. 96).

Alinhadas com os OE anteriormente referidos, formularam-se as seguintes Questões Derivadas (QD):

- QD1: Que condições existem nas FAR Portuguesas para a implementação da CG?
- QD2: Em que medida se pode contribuir para a implementação da CG nas FAR Portuguesas?



### **3. Metodologia e método**

#### **3.1. Metodologia**

A metodologia adotada tem um papel fulcral em todo o trabalho científico, na medida em que aborda as opções assumidas que suportaram a investigação. Deste modo, seguiu-se o raciocínio indutivo, através da observação de factos recolhidos nas FAR, referentes ao estado de implementação da CG. Alicerçada na sua análise, obteve-se uma generalização que permitiu formular um conjunto de medidas concretas que servirão de base à adoção da CG (Santos & Lima, 2019, p. 18), com recurso à recensão analítica e crítica da literatura que aborda assuntos no âmbito da temática em estudo, da legislação em vigor e do estado de edificação da CG nas FAR, para responder à QC.

De igual modo, foi utilizada uma estratégia de investigação qualitativa com recurso a pesquisa documental e entrevistas semiestruturadas (Santos & Lima, 2019, pp. 27-29), com o intuito de ganhar profundidade na matéria relativa ao desenvolvimento da CG nas FAR, contribuindo desta forma para o avanço do conhecimento científico (Rego, Cunha e Meyer Jr, 2018). No que respeita ao desenho de pesquisa, este recaiu no estudo de caso, uma vez que a investigação se focou na proposta de medidas de implementação da CG nas FAR (Santos & Lima, 2019, pp. 33-36).

#### **3.2. Método**

##### **3.2.1. Participantes e procedimento**

Na investigação optou-se pela realização de entrevistas semiestruturadas a um grupo de participantes especialistas, conforme Apêndice D. Com base nas QD, a amostra desejável recaiu sobre um conjunto de entidades com funções de responsabilidade, no âmbito da CG, e entidades que proporcionam um desafio, modificação ou avanço naquilo que se sabe ao nível teórico (Rego et al., 2018, p. 54).

Tendo presente a validade da investigação e na procura da resposta aos objetivos do estudo, a definição do quantitativo desta amostra justifica-se por o tópico ser muito circunscrito a peritos que dispõem de mais poder informacional e que têm características muito homogêneas, que dão acesso a dados interessantes de forma concentrada. Acresce informar que a dimensão da amostra (N=20) é adequada para responder às questões da investigação, por refletir o facto do referencial teórico estar estabelecido, de existir um acesso privilegiado ao terreno e referir-se a um caso específico dentro das FAR (Rego et al., 2018).



### 3.2.2. Instrumentos de recolha de dados

Os instrumentos de recolha de dados utilizados foram a análise documental e as entrevistas semiestruturadas, que foram realizadas presencialmente e por correio eletrónico.

As questões que foram colocadas aos participantes decorreram da análise documental relativa à metodologia de investigação científica e da literatura especializada sobre a temática. Antes da realização das entrevistas, foram recolhidas informações sobre os participantes, os contextos de intervenção e as suas funções.

Quanto aos guiões de entrevistas (vd. Apêndice E), adotaram-se os seguintes tipos: o primeiro para as entidades especialistas e com responsabilidade no âmbito da gestão superior financeira (gestão de topo), o segundo para especialistas em CG (gestão intermédia), o terceiro para entidades especialistas na consultadoria de CG (consultoras) e o quarto para especialistas de FAR estrangeiras.

Por sua vez, as entrevistas, cujo guião foi previamente enviado aos entrevistados, continham um referencial de perguntas-guia abertas, o que permitiu aos entrevistados discorrer de forma livre e natural o seu ponto de vista sobre as temáticas abordadas.

Durante a realização das entrevistas foi solicitada autorização aos entrevistados para publicar os conteúdos associados ao seu nome, sendo garantida a confidencialidade em caso de não autorização.

### 3.2.3. Técnica de tratamento de dados

Considerando a recolha de dados, efetuou-se uma análise *Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats* (SWOT) e, subsequentemente, elaborou-se uma matriz TOWS (SWOT invertida). O tratamento de dados assentou no *software* de análise de dados qualitativos NVivo 15, o que auxiliou na procura de correlações significativas decorrentes das questões levantadas nas entrevistas semiestruturadas e permitiu interpretar com maior rigor e fiabilidade os resultados do estudo, em linha com as dimensões e os indicadores.

Alicerçada na análise de dados, efetuou-se a investigação delineada na Figura 8:

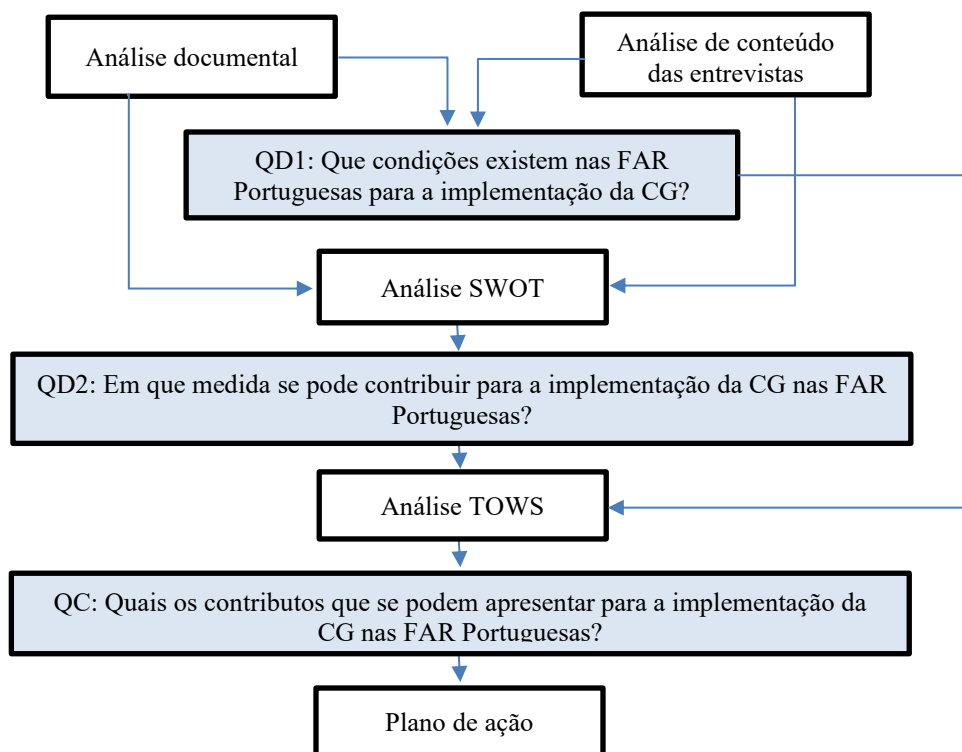


Figura 8 – Fluxograma da investigação



#### **4. Apresentação dos dados**

Neste capítulo, analisa-se a relevância da CG nas FAR, nomeadamente no que toca ao impacto na gestão estratégica, gestão organizacional, planeamento estratégico, sistema de custeio e sistema de controlo interno, por forma a responder à QD1. Os conceitos-chave com relevância, por dimensões e indicadores, constam do Apêndice F.

##### **4.1. Dimensão processos**

Nesta dimensão, no que diz respeito ao indicador “Norma Contabilidade Pública 27”, destaca-se que a melhoria do processo de tomada de decisão é identificada como o principal contributo da CG para as FAR, conforme refere A. Torrado (entrevista presencial, 15 de janeiro de 2025), “a CG desempenha um papel relevante na estratégia de qualquer organização na medida em que fornece ao gestor de topo um conjunto de informações financeiras e não financeiras importantes para o apoio à tomada de decisão”.

De igual modo, também se considera relevante o apoio da CG à gestão estratégica, visto que “é uma ferramenta que apoia a formulação da estratégia e o controlo da sua execução” (A. Pires, entrevista por email, 9 de janeiro de 2025), bem como o seu contributo para o planeamento financeiro, permitindo uma eficiente alocação dos recursos.

O principal desafio identificado para a implementação da CG é a definição de um modelo que se adeque às necessidades, reduzindo a complexidade das tarefas. A este propósito, conforme refere A. Francisco (entrevista presencial, 25 de fevereiro de 2025), a implementação deve estar alicerçada na simplificação dos processos para permitir obter os resultados pretendidos. São identificados outros desafios que também devem ser evidenciados: necessidade de Recursos Humanos (RH) especializados, através da aposta na formação e/ou no recrutamento, limitações dos respetivos SI (com necessidades de desenvolvimento e/ou parametrização), apoio da gestão de topo e envolvimento das partes interessadas, adequabilidade do modelo de gestão pública às exigências da CG, adoção de uma cultura de rigor e disciplina na identificação e registo dos custos e, por fim, necessidade da revisão da NCP 27, por forma a contemplar a informação não financeira.

Relativamente ao indicador “sistema de custeio” verifica-se que o sistema de custeio variável é considerado como o mais adequado, atendendo a que “[...] esta abordagem oferece clareza sobre o consumo de recursos e auxilia na tomada de decisões mais económicas durante as operações [...]” (G. Giuseppe, entrevista por email, 6 de fevereiro de 2025). No que diz respeito ao critério de imputação de custos a adotar, destaca-se o critério por absorção, através de chaves de imputação em que “[...] os custos relevantes são



acumulados em centros de custos (primários), que posteriormente são alocados sequencialmente a outros objetos de custo através de ciclos de rateio e chaves de imputação (índices estatísticos) [...]” (A. Pires, *op. cit.*).

No indicador “sistemas de informação” é evidente a importância que é atribuída à adoção de um sistema *Enterprise Resource Planning*<sup>5</sup> (ERP), como o Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), visto que “[...] permite uma gestão eficiente e centralizada de todas as informações de gestão, facilitando a tomada de decisão e o cumprimento das obrigações legais” (T. Semide, entrevista por email, 23 de dezembro de 2024). Este sistema permite a implementação da CG, considerando que tem um módulo *Controlling* (CO) “[...] que se concentra no controlo de custos e na geração de relatórios financeiros em tempo real”, conforme refere F. Passos (entrevista por email, 20 de fevereiro de 2025), permitindo o apoio à gestão, a disponibilização de informação atempada e fiável e a produção de indicadores de gestão.

#### **4.2. Dimensão estratégica**

No que diz respeito à dimensão “estratégia” importa analisar os indicadores “definição de *Key Performance Indicators*<sup>6</sup> (KPI)”, “*dashboards*” e “avaliação de desempenho”.

Os KPI são definidos para dar resposta às exigências da contabilidade financeira, no âmbito das diretivas estratégicas e para a avaliação do desempenho organizacional. Neste sentido a CG pode contribuir para a obtenção de KPI que possibilitarão aferir o custo operacional, “[...] permitirão analisar os desvios, distribuir com rigor e fiabilidade os recursos financeiros [...] e justificar a atividade operacional, com base nos recursos disponíveis, contribuindo para a tomada de decisão no que respeita ao planeamento de atividades futuras” (I. Pinheiro, entrevista por email, 6 de fevereiro de 2025).

Os *dashboards* são utilizados na grande maioria das organizações, com o intuito de “[...] permitir o controlo dos custos orgânicos das várias unidades e do respetivo sector funcional [...]” (A. Pires, *op. cit.*) e apresentar os resultados dos KPI. Assim sendo, os *dashboards* têm mais impacto na gestão estratégica, na avaliação do desempenho organizacional e na fundamentação e tomada da decisão, visto que, “[...] face ao histórico que se foi construindo, permite que de um modo mais intuitivo e compacto, concretizar

---

<sup>5</sup> As empresas utilizam sistemas empresariais, também conhecidos como *Enterprise Resource Planning*, para integrar processos nas áreas de fabricação e produção, finanças e contabilidade, vendas e *marketing* e recursos humanos num único sistema informático. As informações que antes estavam fragmentadas em diferentes sistemas são agora armazenadas num único repositório de dados abrangente, permitindo que sejam utilizadas por várias partes do negócio (Laudon e Laudon, 2014, p. 83).

<sup>6</sup> Indicador-chave de desempenho.



algumas previsões, e assim, impactar em algumas decisões e planeamento estratégico.” (A. Oliveira, entrevista por email, 25 de janeiro de 2025).

Conforme refere A. Pires (*op. cit.*), o desempenho das organizações é avaliado, principalmente, pelo “[...] acompanhamento da execução da Diretiva Estratégica, através da monitorização periódica dos indicadores e metas, maioritariamente não financeiros, associados às iniciativas e objetivos estratégicos”, sendo também aferido através da execução orçamental e pela elaboração dos relatórios de atividade e de gestão. Neste sentido a CG pode contribuir para a avaliação do desempenho através da disponibilização de indicadores de desempenho e indicadores financeiros, identificando desvios e contribuindo para a transparência e responsabilização. Como menciona A. Francisco (*op. cit.*), a CG é essencial para aferir o modo como utilizamos os nossos recursos financeiros, permitindo efetuar uma melhor distribuição entre os diferentes processos.

#### **4.3. Dimensão gestão**

No indicador “fatores de planeamento”, o rigor no planeamento das atividades e nos respetivos recursos necessários à sua prossecução é realçado como o aspeto mais importante. No entanto, também não é despicienda a relevância dada à análise interna dos recursos para a elaboração do planeamento, o qual deve ser norteado pelos objetivos definidos e alicerçado no histórico dos indicadores de execução. Do mesmo modo, deve considerar a avaliação e a gestão do risco, para permitir a flexibilidade e a adaptação às mudanças no ambiente interno e externo. J. Calado (entrevista por email, 2 de abril de 2025) menciona que, para o planeamento nas FAR, alguns fatores críticos são essenciais: avaliação de ameaças e riscos, capacidades e recursos, orçamento e financiamento, treino e preparação, logística e cadeia de abastecimento e avaliação e evolução contínua.

A CG pode contribuir para a definição dos fatores de planeamento através da análise financeira, dos custos e dos proveitos, recorrendo a relatórios detalhados, permitindo o estabelecimento de objetivos de gestão, a realização de análises preditivas e contribuir para a alocação de recursos e, subsequentemente, para o planeamento orçamental. Como refere A. Oliveira (*op. cit.*), “a Contabilidade de Gestão é uma ferramenta essencial, pois visa fornecer dados precisos, promover a colaboração, facilitar a análise de informações, identificar desvios, garantir a flexibilidade, monitorizar o desempenho e apoiar a tomada de decisão”.



Em relação às “ferramentas informáticas” as FAR utilizam o sistema SIGDN, o qual é complementado por aplicações de *Business Intelligence* (BI)<sup>7</sup> e folhas de cálculo. No âmbito das FAR, o SIGDN é considerado suficiente para a implementação da CG, sendo necessária a parametrização do módulo CO. Conforme refere L. Mendes (entrevista por email, 30 de março de 2025),

O atual SIGDN baseado na tecnologia SAP oferece todas as capacidades de um ERP para a gestão dos processos logísticos e financeiros. O seu módulo de Contabilidade de Gestão possui estruturas basilares para a implementação da Contabilidade de Gestão como Centros de Custo, Centros de Lucro, Ordens Internas, Ordens Estatísticas e Elementos PEP<sup>8</sup>. (L. Mendes, *op. cit.*)

Neste âmbito, G. Giuseppe (*op. cit.*) menciona que “a adoção de ferramentas de análise e automação baseadas em Inteligência Artificial (IA), pode melhorar a modelação preditiva e reduzir os erros manuais na elaboração de relatórios de custos”.

#### **4.4. Dimensão organização**

Nesta dimensão foram analisados os indicadores “estrutura dedicada” e “formação inicial e contínua”.

No que respeita à “estrutura dedicada” os ramos das FAR têm uma repartição e/ou uma secção com funções específicas no âmbito da CG. De referir que a Secretaria-Geral do MDN, o Estado-Maior-General das Forças Armadas (EMGFA) e o IASFA ainda não têm prevista uma estrutura dedicada para a CG.

A. Pinto (entrevista por email, 30 de janeiro de 2025) salienta que “é necessária uma estrutura que extraia os registos, afira qualidade de dados, investigue desvios e anomalias, corrija enquadramentos, afine indicadores e produza informação e apresente os mesmos”.

A formação inicial em CG é considerada essencial, principalmente do ponto de vista prático, com o intuito de colocar em prática os conceitos e estruturas definidas nos SI existentes, conforme refere R. Melo (entrevista por email, 21 de janeiro de 2025). A formação no respetivo SI e no SNC-AP também é considerada relevante.

Em relação à formação contínua, esta deve ser consubstanciada nos planos de formação, implicando a atualização dos sílabos dos cursos, sendo complementada com ações de formação dedicadas e a realização de *workshops*. De acordo com A. Torrado (*op. cit.*),

---

<sup>7</sup> BI é um termo usado por empresas de *software* e consultores tecnológicos para descrever as infraestruturas e soluções para recolher, armazenar, entender e analisar os dados gerados por uma empresa. (Laudon & Laudon, 2014, p. 492).

<sup>8</sup> Plano Estruturado do Projeto.



“uma organização que investe em formação contínua está a investir no seu futuro, criando um ambiente de trabalho mais dinâmico, ágil e preparado para os desafios”.

#### 4.5. Dimensão controlo interno

No indicador “nível de implementação” constata-se que a CG não foi ainda adotada nas FAR, verificando-se que na Marinha está em fase de implementação, sendo expectável que entre em produção em 2025, e no Exército encontra-se em fase de estudo.

A. Pinto (*op. cit.*) afirma que deve ser adotado um processo de implementação que siga o apresentado na Figura 9.



**Figura 9 – Processo de implementação**  
Fonte: Adaptado a partir de A. Pinto (*op. cit.*).

No processo de implementação da CG são identificadas como principais barreiras a sua complexidade, incluindo a aprovação dos índices estatísticos, a falta de RH qualificados, a falta de apoio da administração superior, bem como da adesão das partes intervenientes. Neste âmbito ainda são referenciados, com menor peso, os seguintes aspetos: desconhecimento e dificuldades da ferramenta informática, a qualidade dos dados residentes em sistema e a necessidade de recursos financeiros. A este propósito J. Calado (*op. cit.*) aponta como principais obstáculos a ultrapassar:

- Resistência à mudança: conformismo com os processos e métodos tradicionais que se podem traduzir em resistências na adoção de novas práticas;
- Recursos financeiros e tecnológicos limitados: a implementação de um novo sistema, ou remodelação do atual, pode exigir investimentos significativos em tecnologia e infraestrutura;



- Integração com sistemas existentes: dificuldades na integração com os sistemas operacionais existentes, e a barreira da confidencialidade da informação;
- Complexidade dos processos: a complexidade dos processos operacionais e financeiros existentes pode dificultar a implementação de um novo sistema;
- Qualidade dos dados: a qualidade dos dados disponíveis pode ser insuficiente para suportar um sistema de contabilidade de gestão eficaz.

Os relatórios que são considerados mais relevantes nas organizações são os de gestão, os contabilísticos (com especial destaque para os referentes aos custos de saúde e ambientais) e os de atividades. A CG pode contribuir para a elaboração de relatórios de custos, de desempenho e de gestão.

No indicador PDCA é dada relevância ao contributo deste método para a melhoria contínua dos processos, para o acompanhamento dos projetos definidos na gestão estratégica e para a implementação da política de financiamento. A CG pode contribuir para a aplicação do método PDCA, principalmente nas fases do planeamento, monitorização e correção dos desvios e/ou alterações registadas. Conforme refere M. Chambel (entrevista por email, 7 de fevereiro de 2025), a CG “[...] potencia a qualidade da informação disponibilizada para apoio à tomada de decisão. Na fase do planeamento, permite maximizar os recursos disponíveis, apesar das variáveis a que o plano vai estar sujeito durante a fase de execução”.

#### **4.6. Síntese conclusiva**

As dimensões abordadas neste capítulo permitem formular a resposta à QD1 - Que condições existem nas FAR Portuguesas para a implementação da CG?

Na dimensão processos, destaca-se que a CG contribui significativamente para a melhoria da tomada de decisão nas FAR, fornecendo informações financeiras e não financeiras essenciais para a gestão estratégica. Os principais desafios para a implementação da CG incluem a definição de um modelo adequado e a redução da complexidade das tarefas.

A adoção de ferramentas de custeio, como o sistema de custeio variável e o critério por absorção, é considerada apropriada, facilitando a atribuição e análise de custos. Além disso, a implementação de um sistema ERP, como o SIGDN, é fundamental para a eficiência na gestão de informações.

Em relação à dimensão estratégia, a importância dos KPI, *dashboards* e avaliação de desempenho é enfatizada. A CG pode auxiliar na definição de KPI<sup>9</sup> que possibilitem a

---

<sup>9</sup> Nas entrevistas foram indicados vários KPI que podem ser adotados: grau da execução orçamental da receita e da despesa; taxa de execução dos compromissos; comparação longitudinal sobre a margem de



análise dos custos operacionais, contribuindo para a melhor distribuição de recursos financeiros. Os *dashboards* são uma ferramenta eficaz para o controlo de custos e avaliação do desempenho, permitindo tomada de decisões informadas com base em dados históricos. A avaliação do desempenho organizacional é essencial e é realizada através da monitorização de indicadores e metas, que incluem tanto aspetos financeiros quanto não financeiros.

A dimensão gestão sublinha a necessidade de rigor no planeamento das atividades e recursos. A CG desempenha um papel crucial, permitindo análises financeiras detalhadas que respaldam a alocação eficiente de recursos e a elaboração do planeamento orçamental. As FAR utilizam sistemas como o SIGDN e o BI para apoiar a análise e interpretação de dados, maximizando a eficácia do planeamento e a gestão dos recursos.

No que diz respeito à dimensão organização, é essencial a existência de uma estrutura dedicada à CG e a formação contínua dos envolvidos. A análise ressaltou a carência de uma equipa específica responsável por garantir a qualidade dos dados e elaborar relatórios eficientes. A formação inicial e contínua em CG foi considerada vital para capacitar os RH a operar dentro das diretrizes definidas, promovendo um ambiente de trabalho ágil e adaptável.

Por fim, na dimensão controlo interno, observou-se que a CG ainda não está implementada nas FAR, com a Marinha e o Exército em fases distintas de desenvolvimento. Os principais obstáculos identificados à sua implementação eficaz incluem resistência à mudança, falta de recursos técnicos qualificados e problemas de integração com SI existentes. Além disso, a utilização do método PDCA é vista como uma abordagem importante para a melhoria contínua dos processos, auxiliando na monitoração e correção durante a execução de planos.

A análise das condições para a implementação da CG nas FAR revela uma realidade complexa e multifacetada, marcada por desafios e oportunidades.

Pode-se assim responder à QD1, afirmando que as condições para a implementação da CG nas FAR Portuguesas estão presentes, mas condicionadas por desafios significativos. A superação destes desafios dependerá da definição clara de um modelo adaptado, do

---

contribuição; custos reais vs. custos orçamentados; custo por hora/dia de operação; custo per capita; custo de indisponibilidade; custo de formação, retorno sobre investimento em formação; custo de manutenção; custo de manutenção por equipamento; custos por unidade produzida; custo por hora de funcionamento; custo por missão; custo de oportunidade; taxa de esforço; taxa de operação; taxa de utilização de recursos; taxa de conclusão de formações; índice de satisfação do pessoal; taxa de acidentes e incidentes; tempo de resposta; eficiência logística; taxa de conformidade com procedimentos.



investimento nos RH, da adoção de ferramentas apropriadas e da promoção de uma cultura organizacional que valorize a transparência e a responsabilidade. Deste modo, o progresso na implementação da CG poderá permitir um alinhamento mais eficaz entre os objetivos estratégicos das FAR e o uso eficiente dos seus recursos.



## 5. Discussão dos resultados

No presente capítulo, dá-se continuidade à análise e discussão dos dados, com base nas entrevistas e documentação de referência, realizando-se uma análise SWOT ao ambiente interno e externo dos ramos das FAR, para identificar os pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças na implementação da CG.

### 5.1. Pontos fortes e pontos fracos

Alicerçado no conteúdo das entrevistas e na informação recolhida da análise documental, o presente subcapítulo identifica os Pontos Fortes (S) e os Pontos Fracos (W) das FAR na implementação da CG.

#### 5.1.1. Pontos fortes

De acordo com a avaliação do ambiente interno das FAR, em relação ao objeto de estudo, identificaram-se os seguintes pontos fortes:

- S1 – Experiência acumulada nos processos relativos à gestão estratégica;
- S2 – SI robusto com capacidade de dar resposta ao pretendido (SIGDN);
- S3 – Formação base em finanças, gestão e CG;
- S4 – Existência de estruturas organizacionais dedicadas;
- S5 – Cultura e *ethos* militar.

#### 5.1.2. Pontos fracos

Ainda na avaliação do ambiente interno, identificaram-se os seguintes pontos fracos:

- W1 – Necessidade de apoio da gestão de topo<sup>10</sup>;
- W2 – Pouco envolvimento das partes interessadas<sup>11</sup>;
- W3 – Insuficientes RH especializados;
- W4 – Reduzido rigor e disciplina no registo dos custos (cultura de custos);
- W5 – Complexidade da estrutura e dos processos;
- W6 – Necessidade de parametrização do SI;
- W7 – Eventual falta de rigor nos fatores de planeamento;
- W8 – Recursos financeiros insuficientes;
- W9 – Qualidade dos dados residentes em sistema.

---

<sup>10</sup> Este ponto é apresentado como crítico na implementação de um novo sistema. Como tal, a gestão de topo deve aprovar as principais linhas de ação conducentes à implementação da CG.

<sup>11</sup> A gestão da mudança deve ser tida em consideração. Toda a organização deve ser envolvida no processo.



## **5.2. Oportunidades e ameaças**

Considerando os desafios associados à implementação da CG nas FAR, neste subcapítulo são apresentadas as Oportunidades (O) e as Ameaças (T) que fundamentaram a realização da análise SWOT, procurando enfrentar esses desafios de forma eficaz.

### **5.2.1. Oportunidades**

Promovendo a análise do ambiente externo, apresentam-se as oportunidades que podem potenciar a implementação da CG:

- O1 – Necessidade da revisão da NCP 27;
- O2 – Potencialidades emergentes da IA;
- O3 – Existência de consultoras no mercado que podem assessorar o processo;
- O4 – Aumento do investimento na Defesa;
- O5 – Entidades que já implementaram a CG;
- O6 – Existência de RH especializados no mercado de trabalho.

### **5.2.2. Ameaças**

Com a mesma análise do ambiente externo, identificaram-se as ameaças que eventualmente podem ter um impacto negativo no processo em apreço:

- T1 – Inadequabilidade do modelo de gestão pública;
- T2 – Recomendações das auditorias das entidades inspetoras;
- T3 – Adequação às alterações e exigências legislativas;
- T4 – Concorrência pelos recursos, humanos e financeiros, do setor público;
- T5 – Atratividade do mercado de trabalho para RH especializados.

## **5.3. Análise estratégica**

A análise dos fatores externos e internos (Apêndice G) habilita a seleção dos fatores mais preponderantes, os quais são o alicerce para a edificação da proposta das alternativas estratégicas (Wheelen et al., 2015).

Os resultados ponderados da análise dos fatores internos e externos indicam a capacidade que as FAR têm para responder aos fatores identificados no ambiente (interno e externo). Os valores totais na análise interna (3,4) e na análise externa (2,89) podem ser utilizados para comparar as FAR com outras organizações, sendo o valor médio de referência 3,0 (Wheelen et al., 2015). Poder-se-á concluir que as FAR estão acima da média na capacitação interna, mas estão abaixo da média no que diz respeito à resposta ao ambiente externo.



De seguida, com o intuito de definir medidas que contribuam para a implementação da CG, recorre-se de forma complementar à análise SWOT cruzada<sup>12</sup>, apresentada no Quadro 3, que alinha o ambiente interno (pontos fortes e fracos) com o ambiente externo (oportunidades e ameaças).

Quadro 3 – Análise SWOT cruzada

		Ambiente interno	
		Pontos Fortes (S)	Pontos Fracos (W)
		S2 – SI robusto com capacidades	W1 – Necessidade de apoio da gestão de topo
		S3 – Formação base em finanças, gestão e CG	W3 – Insuficientes RH especializados
		S4 – Existência de estruturas dedicadas	W5 – Complexidade da estrutura e dos processos
Ambiente externo	Oportunidades (O)	SO Alavancar S para aproveitar O	WO Minimizar W aproveitando O
	O3 – Existência de consultoras no mercado	- Contratar consultoras com experiência na implementação da CG no setor público (S3; S4; O3; O4);	- Demonstrar o retorno para a organização associado à implementação da CG (W1; OE; O5);
	O4 – Aumento do investimento na Defesa	- Promover <i>Benchmarking</i> em entidades que têm a CG implementada em SAP (S2; S4; O5);	- Incrementar o recrutamento em RH especializados (W3; O4);
	O5 – Entidades que já implementaram a CG	- Investir na formação dedicada em CG e ferramentas informáticas (S2; S3; O4).	- Simplificar processos e a estrutura de custos (W5; O3; O5).
	Ameaças (T)	ST Maximizar S para minimizar T	WT Evitar W e minimizar T
	T2 – Recomendações das auditorias	- Implementar as recomendações com recurso ao conhecimento interno e às potencialidades do SI (S2; S3; T1);	- Apostar na sensibilização de toda a estrutura da Defesa (W1; T2);
T4 – Concorrência pelos recursos do setor público	- Motivar pelo apoio a um projeto desafiante e reformador (S2; S4; T5);	- Coordenar os esforços das FAR para atingir objetivos comuns (W3; T4);	
T5 – Atratividade para RH especializados	- Planear a determinação das necessidades sustentada em dados e KPI (S2; T4).	- Partilhar recursos, conhecimento e experiência no seio das FAR (W3; W5; T2; T4; T5).	

Fonte: Adaptado a partir de Wheelen et al. (2015).

No seguimento do Quadro 3 é apresentado no Apêndice H uma proposta de Plano de ação, apresentando para cada medida o respetivo objetivo, o prazo estimado para a sua execução e a entidade primariamente responsável pela sua concretização.

<sup>12</sup> Também designada por análise TOWS.



#### 5.4. Síntese conclusiva

Neste capítulo, analisou-se o ambiente interno e externo das FAR, na perspetiva da implementação da CG, tendo-se identificado os respetivos pontos fortes e fracos, e as oportunidades e ameaças, permitindo deste modo responder à QD2.

Deste modo, foi definido um conjunto de medidas concretas que servirão de base à implementação da CG, que potenciam os pontos fortes, aproveitando ao máximo as oportunidades, neutralizando as ameaças e minimizando os seus pontos fracos.

Por questões de sistematização e método, estas medidas são agrupadas no âmbito dos processos, da estratégia, da gestão, da organização e do controlo interno.

Quanto às medidas relativas aos processos, aponta-se a demonstração do retorno para a organização associado à implementação da CG, apresentando uma melhoria esperada nos procedimentos contabilísticos, com maior rigor e transparência, bem como a simplificação dos processos e da estrutura de custos, alicerçada no *outsourcing* e no *benchmarking*. Neste âmbito, importa evidenciar a resistência à mudança, conforme apresentado anteriormente no Quadro 1, cujas causas devem ser eliminadas ou mitigadas.

Ao nível da estratégia, indica-se a coordenação dos esforços das FAR para atingir objetivos comuns, no que diz respeito à obtenção de recursos e a partilha dos recursos, do conhecimento e da experiência no seio das FAR, para ultrapassar as dificuldades transversais.

Relativamente às medidas de gestão, dever-se-á considerar: a contratação de consultoras com experiência na implementação da CG no setor público, para complementar o conhecimento residente nas FAR; a retenção e motivação dos RH especializados, através do apoio a um projeto desafiante e reformador; o planeamento da determinação das necessidades sustentado em dados e KPI residentes no SI, que permitam justificar as opções tomadas; e o incremento do recrutamento em RH especializados, recorrendo a concursos externos.

Em termos de medidas organizativas, propõe-se promover *Benchmarking* em entidades que têm a CG implementada em SAP, preferencialmente no setor público, e investir na formação dedicada em CG e ferramentas informáticas, designadamente em SIGDN e BI.

Como medidas de controlo interno, sugere-se implementar as recomendações das entidades inspetoras, no âmbito da CG, com recurso ao conhecimento interno e às



potencialidades do SI, e apostar na sensibilização de toda a estrutura da Defesa, para a importância da CG para a melhoria dos processos, através da metodologia PDCA.

Com a apresentação das medidas acima referidas, complementadas com o respetivo plano de ação em apêndice, considera-se que foi respondido à QC: Quais os contributos que se podem apresentar para a implementação da CG nas FAR Portuguesas?



## 6. Conclusões

A implementação da CG nas FAR Portuguesas é um tema crucial dentro do contexto da AP, especialmente após a entrada em vigor do SNC-AP em janeiro de 2018. A NCP 27 estabelece diretrizes para a estruturação e desenvolvimento da CG, destacando a sua importância no apoio à tomada de decisão e na otimização da alocação dos recursos.

A CG permite que as organizações públicas, incluindo as FAR, realizem uma avaliação mais precisa dos custos e da eficiência das suas operações. Num cenário onde o orçamento e a gestão de recursos são cada vez mais críticos, a CG apresenta-se como uma ferramenta fundamental para garantir uma administração financeira responsável e eficiente. Através da CG é possível aprimorar a análise de custo-benefício e a *accountability*, promovendo uma gestão mais transparente e responsável perante a sociedade.

No entanto, a implementação da CG nas FAR enfrenta desafios significativos, como a resistência à mudança, a carência de RH especializados e a necessidade de apoio, por parte da gestão de topo, após aprovado o processo. A análise das condições existentes e a identificação de oportunidades para a implementação da CG são essenciais para o fortalecimento da gestão pública na Defesa Nacional.

Assim, esta investigação procurou contribuir para um melhor entendimento das condições necessárias à implementação da CG nas FAR, destacando a sua importância para a eficiência operacional, a responsabilidade na gestão de recursos, o alinhamento com as exigências legais e as recomendações das entidades fiscalizadoras.

O procedimento metodológico adotado nesta investigação foi centrado numa abordagem qualitativa, fundamentada num raciocínio indutivo, que permitiu a observação e análise das práticas atuais de CG nas FAR. A metodologia incluiu a revisão da literatura especializada, que forneceu uma base teórica sólida e contextualizou a pesquisa dentro dos desafios e necessidades da implementação da CG.

A recolha de dados foi realizada por meio de entrevistas semiestruturadas, direcionadas a um grupo de especialistas e profissionais com experiência relevante nas áreas de gestão financeira e CG. Essas entrevistas procuraram esclarecer as condições existentes para a implementação da CG nas FAR, além de identificar pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças, empregando a análise SWOT como uma ferramenta estratégica.

O desenho da pesquisa foi estruturado como um estudo de caso, permitindo uma análise aprofundada e focada nas especificidades do contexto militar. A utilização de entrevistas possibilitou a obtenção de informação fulcral e diversificada, equilibrando dados



recolhidos de fontes documentais e testemunhos diretos de profissionais envolvidos na gestão pública.

A análise dos dados foi realizada recorrendo ao *software* NVivo 15, que facilitou a organização das respostas das entrevistas e permitiu a identificação de correlações e padrões relevantes. A apresentação dos resultados foi estruturada em dimensões e indicadores definidos previamente, proporcionando uma análise coerente e integrada da situação da CG nas FAR.

Além disso, a elaboração de um plano de ação foi uma etapa essencial do processo metodológico, oferecendo diretrizes práticas para a implementação da CG, com base nos dados e perspetivas obtidas durante a pesquisa. Esse enfoque metodológico garantiu uma compreensão abrangente e fundamentada do tema investigado.

Os resultados da investigação foram organizados em cinco dimensões: processos, estratégia, gestão, organização e controlo interno.

Na dimensão de processos foi evidente que a CG tem um impacto significativo na melhoria da tomada de decisão. A norma NCP 27 foi reconhecida como uma base essencial para proporcionar informações financeiras que suportam a gestão estratégica. No entanto, os entrevistados identificaram desafios na definição de um modelo adaptado que reduza a complexidade dos processos. A utilização do SIGDN como um ERP robusto foi considerada positiva, embora a necessidade de ajustes e parametrização tenha sido frequentemente mencionada.

Na dimensão de estratégia os resultados sublinharam a relevância dos KPI e dos *dashboards*. Os KPI são fundamentais para avaliar os custos operacionais e justificar a alocação de recursos, oferecendo uma visão clara do desempenho organizacional. Contudo, a necessidade de apoio da direção superior e o eventual limitado envolvimento das partes interessadas, foram considerados fatores críticos para a implementação da CG.

Na dimensão de gestão destacaram-se a necessidade de rigor no planeamento das atividades e a utilização de ferramentas adequadas. A análise revelou uma escassez de RH especializados em CG, o que limita a capacidade das FAR para operacionalizar eficazmente a implementação desejada. A disciplina na identificação e registo de custos é crucial, pois o reduzido rigor nesta área pode comprometer as análises financeiras e a utilização eficiente dos recursos.

Na dimensão de organização identificou-se a importância de existir uma estrutura dedicada à CG nas FAR. Embora algumas unidades tenham pessoal focado nesta função,



outras, como a Secretaria-Geral do MDN, ainda não a têm implementada, o que pode dificultar a uniformidade na aplicação da CG. A formação inicial em CG e a atualização contínua foram vistas como essenciais para garantir que os profissionais estejam aptos a operar dentro das novas diretrizes.

Por fim, na dimensão de controlo interno observou-se que a CG ainda não está implementada nas FAR, com a Marinha a avançar para a implementação e o Exército ainda em fase de estudo. Os principais obstáculos incluem resistência à mudança, a necessidade de apoio da administração e a integração com os sistemas existentes. A implementação das recomendações das auditorias também se revelou essencial para fortalecer a estrutura de controlo interno.

Em resumo, os resultados evidenciam que existem condições para a implementação da CG nas FAR, mas esse desiderato requer um esforço coordenado para superar os desafios identificados e maximizar as oportunidades disponíveis.

Através da investigação, foram identificados diversos pontos fortes e fracos no ambiente interno das FAR, bem como oportunidades e ameaças no contexto externo.

Entre os principais pontos fortes, destaca-se a existência de estruturas dedicadas, o que confere uma base sólida para a introdução da CG. A existência de um ERP (SIGDN) robusto é outro ativo significativo; este sistema já oferece apoio à gestão financeira e pode ser adaptado para incluir práticas de CG. Adicionalmente, a formação em finanças e gestão existente no seio das FAR é uma vantagem que facilita a implementação da CG.

No entanto, vários pontos fracos foram identificados. A falta de apoio da gestão de topo é mencionada como um obstáculo crítico, pois sem um compromisso firme da liderança, a implementação da CG pode encontrar resistência. A escassez de RH qualificados tornou-se evidente, podendo limitar a eficácia na execução da CG. A complexidade dos processos existentes e a necessária parametrização dos SI atuais também foram reconhecidas como barreiras.

Externamente, identificaram-se várias oportunidades que podem favorecer a implementação da CG, nomeadamente o aumento do investimento na Defesa, que permite promover a aposta na formação e a contratação de consultoras especializadas no mercado, as quais podem proporcionar o conhecimento técnico necessário para facilitar a transição para novas práticas de CG. De igual modo, não é despicienda a experiência de entidades que já implementaram a CG, recorrendo a desenvolvimentos em SAP, a qual pode ser explorada através da metodologia de *benchmarking*.



Por outro lado, as FAR também enfrentam ameaças que exigem atenção. A atratividade do mercado de trabalho para os RH especializados pode provocar a erosão dos quadros necessários à implementação da CG. A concorrência por RH e por recursos financeiros intensifica-se no setor público, o que pode dificultar o acesso a talentos necessários para a execução das práticas de CG. A implementação das diversas recomendações das auditorias, não relacionadas com a CG, pode desviar os escassos recursos humanos especializados, bem como reduzir o progresso da implementação da CG, desviando o foco da organização para a persecução daqueles objetivos.

Este trabalho apresenta contributos para o conhecimento que proporcionam uma compreensão e aplicação da CG no contexto das FAR, designadamente: fornece uma análise detalhada das condições nas FAR para a implementação da CG, destacando os pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças; propõe um modelo estruturado e estratégias práticas para a adoção eficaz da CG nas FAR, alinhado com a NCP 27; pode servir como recurso para outras instituições públicas que procuram implementar sistemas de CG, fornecendo diretrizes e práticas recomendadas; e refere a importância da tecnologia, como a IA, na modernização e automação dos processos de contabilidade.

O Plano de ação proposto no estudo serve como guia prático para a implementação da CG, alinhando as práticas internas das FAR com as melhores práticas e exigências do setor público.

As limitações do estudo estão associadas à falta de organismos públicos com a CG implementada, durante um período de vários anos que permita estabelecer conclusões sólidas, bem como pela dificuldade de obter informações de forças armadas estrangeiras.

Para expandir o conhecimento adquirido, futuros estudos podem focar-se na eficácia das práticas de CG implementadas, especialmente no uso de novas tecnologias e na comparação entre a implementação da CG nas FAR e em outras entidades do setor público. Também poderiam abordar-se perspectivas sobre as melhores práticas e a abordagem de desafios comuns. Uma investigação adicional sobre o impacto da formação contínua nos resultados operacionais seria igualmente benéfica.

As recomendações derivadas desta investigação estão consubstanciadas na adoção das medidas identificadas, a serem implementadas de acordo com o plano de ação proposto, destacando-se os seguintes aspetos:



- Formação Contínua: investir em programas de formação contínua para capacitar os quadros das FAR em práticas de CG e SI é crucial para garantir uma implementação eficaz;
- Liderança: mobilizar o apoio da gestão de topo, assegurando que haja um compromisso claro em priorizar a CG como uma ferramenta estratégica para a gestão;
- Parcerias: estabelecer parcerias com consultoras especializadas pode trazer o conhecimento necessário para facilitar a transição e implementar novas práticas de CG, assegurando que as FAR estejam alinhadas com as melhores soluções do mercado;
- Adoção de tecnologias: investir em soluções tecnológicas, como sistemas de BI e IA, pode melhorar a eficiência dos processos de decisão;
- Monitorização: implementar sistemas robustos de monitorização e avaliação da CG para permitir ajustes contínuos e garantir a eficácia das práticas implementadas;
- Cultura organizacional: promover uma cultura de rigor e disciplina na identificação e registo dos custos é essencial para que a CG produza resultados eficazes.

Concluindo, este trabalho não só oferece uma base sólida para a implementação da CG nas FAR, mas também fornece um guia estratégico para a gestão pública num contexto em evolução.



## Referências bibliográficas

- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., Young, M. S. (2012). *Management Accounting*. Essex: Pearson Education Limited.
- Bandy, B. (2023). *Financial Management and Accounting in the Public Sector*. New York: Routledge.
- Bryson, J. M. (2018). *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations*. Hoboken, NJ: Wiley.
- Cruz, I., Coimbra, C., Abrantes, L., Alves, M. C., Quesado, P. (2023). *Contabilidade de Gestão Avançada*. Coimbra: Edições Almedina, S. A.
- Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro (2016), *Altera o regime da administração financeira do Estado e do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, 1.ª Série, 178, 7584-7828. Lisboa: Ministério da Justiça.
- Decreto-Lei n.º 109-E/2021, de 9 de dezembro (2021). *Cria o Mecanismo Nacional Anticorrupção e estabelece o regime geral de prevenção da corrupção*. Diário da República, 1.ª série, 1.º Suplemento, 237, 19-42. Lisboa: Presidência do Conselho de Ministros.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho (1998). *Institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI)*. Diário da República, 1.ª série-A, 144, 2814-2816. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (2015). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, 1.ª Série, 243, 4773 - 4776. Lisboa: Ministério da Justiça.
- Decreto-Lei n.º 193/2012, de 23 de agosto (2012). *Aprova a orgânica do Instituto de Ação Social das Forças Armadas, I. P.*. Diário da República, 1.ª Série, 163, 4639-4641. Lisboa: Ministério da Justiça.
- Decreto Regulamentar n.º 2/2023, de 6 de junho (2023). *Aprova a estrutura orgânica do Estado-Maior-General das Forças Armadas e altera as estruturas orgânicas da Marinha, do Exército e da Força Aérea*. Diário da República, 1.ª série, 109, 3-268. Lisboa: Presidência do Conselho de Ministros.
- Decreto Regulamentar n.º 6/2015, de 31 de julho (2015). *Aprova a orgânica da Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional*. Diário da República, 1.ª série, 148, 5191-5193. Lisboa: Presidência do Conselho de Ministros.



- Despacho n.º 17/2024, de 14 de fevereiro (2024). *Aprovação da Taxonomia das Linhas de Investigação do Instituto Universitário Militar*. Lisboa: IUM.
- Drury, C. (2021). *Management and Cost Accounting*. Andover, Hampshire: Cengage Learning College.
- Fernandes, A. M. L. B. (2023). *A Contabilidade de Gestão no Setor Público da Saúde em Portugal – Estudo de Caso* (Relatório de Dissertação do Mestrado em Contabilidade e Finanças). Instituto Politécnico de Viseu, Viseu.
- Fonseca, R. S. C. (2014). *Gestão financeira – modelos. “A excelência da decisão em sede da gestão financeira”* (Trabalho de Investigação Individual do Curso de Promoção a Oficial Superior). Instituto de Estudos Superiores Militares, Lisboa.
- Garrison, R., Noreen, E., & Brewer, P. (2021). *Managerial Accounting*. New York: McGraw Hill/Irwin.
- Institute of Management Accountants (2008). *Definition of management accounting and management accountants, Strategic Finance*, 48-50.
- Laudon, K. C. & Laudon, J. P. (2014). *Management Information Systems. Managing the Digital Firm*. Essex: Pearson Education Limited.
- Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (2015). *Lei de enquadramento orçamental*. Diário da República, 1.ª série - A, 178, 7581. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Marques, M. A. (2023). *A implementação da NCP 27 na Nova School of Business and Economics* (Trabalho Final de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais). Nova School of Business and Economics, Lisboa.
- Martins, A. L. (2017). *Contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas*. Lisboa: Letras e Conceitos, Lda.
- Martins, L. M. F. (2023). *A Contabilidade de Gestão na Defesa* (Trabalho de Projeto no Mestrado Executivo em Finanças e Mercados Financeiros). Nova School of Business and Economics, Lisboa.
- Melo, T. (2025, janeiro 28). *Gestão de recursos orçamentais*. Seminário do Curso de Promoção a Oficial General, Instituto Universitário Militar, Lisboa.
- Monteiro, A., Silva, A. F., Lima, A., Sousa, C. R., Oliveira, H. C., Saraiva, H., Maldonado, I., Gil, J., Quesado, P. (2023). *Contabilidade de gestão para a tomada de decisão*. Porto: Quântica Editora – Conteúdos Especializados, Lda.
- Neely, A. (2007). *Business Performance Measurement*. Cambridge: Cambridge University Press.



- Prowle, M. J. (2020). *Management Accounting in Public Service Decision Making*. London: Routledge.
- Rego, A., Cunha, M. P. E., & Meyer Jr, V. (2018). *Quantos participantes são necessários para um estudo qualitativo? Linhas práticas de orientação*. Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa, 17(2), 43-57. Retirado de <https://periodicos.fgv.br/rgplp/article/view/78224/74934>
- Robbins, S. P. & Judge, T. A. (2015). *Organizational Behavior*. Essex: Pearson Education Limited.
- Sales, F. (1996). *O Sistema de Controlo Interno da Empresa*. Lisboa: Instituto de Emprego e Formação Profissional.
- Santos, L. A. B., & Lima, J. M. M. (2019). *Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação* (2.<sup>a</sup> ed, revista e atualizada). Cadernos do IUM, 8. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Tribunal de Contas (2022). *Aplicação dos novos referênciais contabilísticos na área da Defesa Nacional* (Relatório n.º 2/2022 - OAC). Lisboa: Tribunal de Contas.
- Wheelen, T. L., Hunger, J. D., Hoffman, A. N., Bamford, C. E. (2015). *Strategic Management and Business Policy*. Essex: Pearson Education Limited.

**Apêndice A – Contabilidade financeira e contabilidade de gestão**

	<b>Contabilidade Financeira</b>	<b>Contabilidade de Gestão</b>
<b>Objetivo</b>	Informação para as demonstrações financeiras, para divulgação e esclarecimento da posição financeira e do desempenho económico e monetário da organização.  Visa principalmente a prestação de contas ( <i>accountability</i> ).	Informação produzida de acordo com as necessidades específicas de apoio à tomada de decisões, para melhorar o desempenho.
<b>Âmbito</b>	Organização como um todo.	Segmentos de negócio ou de partes individuais.
<b>Obrigatoriedade</b>	Produção e divulgação das demonstrações financeiras obrigatórias.	Recomendada. Em relação a alguns gastos é obrigatória (saúde, formação e ambiente).
<b>Normalização</b>	De acordo com o SNC. Carácter objetivo, consistente e permite a comparação nacional e internacional.	Informação processada de forma flexível, sem restrições formais, adaptada às necessidades.
<b>Temporalidade</b>	Acontecimentos passados. Contabilidade histórica.	Com base na informação passada antecipa o futuro, projetando desempenhos.
<b>Utilizadores</b>	Entidades externas com interesse na organização e os próprios gestores	Gestores internos com responsabilidade na organização (topo, intermédios e de linha) e consultores
<b>Frequência de relatórios</b>	No mínimo anual.	À medida das necessidades.



## Apêndice B – Corpo de conceitos

Contabilidade financeira	A contabilidade financeira fornece periodicamente informações sobre a posição financeira e o desempenho económico e monetário da entidade como um todo, a partir do registo de acontecimentos passados da sua atividade (Cruz et al., 2023, p. 38).
Contabilidade de gestão	“O processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação financeira utilizada pela gestão para planear, avaliar e controlar a organização internamente e assegurar que a utilização dos seus recursos foi apropriada e contabilizada”. (IMA, 2008, p. 48).
Contabilidade orçamental	A contabilidade orçamental procura acompanhar e suportar a execução do orçamento atribuído a uma determinada entidade pública, verificando como são aplicados os meios financeiros aprovados em sede do Orçamento de Estado (Martins, 2017, p. 32).
Gestão estratégica	Conjunto de decisões e ações que ajudam a determinar o desempenho de longo prazo de uma organização. Inclui a análise do ambiente (tanto externo como interno), a formulação de estratégias (planeamento estratégico ou de longo prazo), implementação de estratégias e avaliação e controlo (Wheelen et al., 2015, p. 38).
Gestão organizacional	Campo de estudo que abrange o impacto que indivíduos, grupos e estruturas têm sobre o comportamento organizacional, aplicando esse conhecimento para melhorar a eficácia da organização (Robbins e Judge, 2015, p. 42). A gestão organizacional compreende: motivação, liderança, comunicação interpessoal, processos, equipas, mudança, conflitos, negociação e estruturas (Robbins e Judge, 2015 p. 43).
Planeamento estratégico	Abordagem disciplinada e deliberada para produzir decisões e ações fundamentais, que irão guiar e enformar uma organização, colaborando para que líderes e gestores tenham sucesso em ultrapassar os problemas mais importantes com que se deparam (Bryson, 2018, p. 8).
Sistema de controlo interno	Conjunto de procedimentos organizacionais destinados a assegurar a qualidade das informações, proteger o património, garantir a legalidade e a eficácia das operações da empresa (Sales, 1996, p. 28).
Sistema de custeio	Metodologia seguida para alocar os gastos pelos objetos de custeio, de acordo com as necessidades de informação dos decisores da organização. “Para isso é necessário conhecer os diferentes termos e conceitos de custos/gastos que, dependendo das características das atividades da organização e dos processos subjacentes às mesmas, podem ser organizados de forma a operacionalizar o apoio à tomada de decisão” (Cruz et al., 2023, p. 91)
Sistema de custeio direto	Imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos diretos, ou seja, não incorpora nos produtos, serviços ou atividades os gastos indiretos (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).
Sistema de custeio racional	Imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de atividades (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).
Sistema de custeio total	Imputa aos produtos ou atividades finais todos os gastos diretos ou indiretos, com exceção dos gastos não recorrentes (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).
Sistema de custeio variável	Imputa aos produtos ou atividades finais apenas os gastos variáveis, ou seja, não são incorporáveis nos produtos, serviços ou atividades os gastos fixos e os gastos não recorrentes (Anexo II do Decreto-Lei n.º 192/2015).
Tomada de decisão	A tomada de decisão eficaz é essencial para o sucesso de qualquer organização e, por isso, esta questão é considerada amplamente estudada no âmbito da literatura sobre as organizações. Uma decisão implica uma escolha entre cursos de ação alternativos para alcançar uma meta ou objetivo específico. (Monteiro, Silva, Lima, Oliveira, Saraiva, Maldonado, Gil e Quesado, 2023, p. 23).



## Apêndice C – Tipologia de gastos

TIPO DE GASTO	DESCRIÇÃO
Administrativos	Associados à função administrativa da entidade e à administração.
Complexivo	Gasto industrial adicionado dos gastos de administração, armazenagem, investigação e desenvolvimento, financeiros, distribuição e comerciais.
Controláveis	Quando existe a possibilidade de evitar ou reduzir gastos.
Diretos	Têm uma relação direta com o objeto de custeio, existindo a possibilidade de se estabelecer uma relação causal entre o gasto e o objeto de custeio.
Económico-técnico	É o somatório do gasto complexo com os gastos figurativos.
Evitáveis	São os que ocorrem de qualquer forma.
Figurativos	Gastos não explícitos em termos contabilísticos, mas que devem ser considerados no cálculo do gasto de um bem ou serviço.
Fixos	Não dependem do nível de atividade, ou seja, o consumo de recursos não varia com alterações do parâmetro de atividade.
Históricos	Valores dos recursos que foram efetivamente utilizados num período passado, por oposição aos gastos teóricos.
Incorporáveis	São os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens ou serviços.
Incrementais	São os que resultam da diferença entre duas alternativas que estão a ser tidas em consideração na tomada de uma determinada decisão.
Indiretos	Gastos em que não existe a possibilidade de se estabelecer uma relação causal entre o gasto e o objeto de custeio.
Industrial	São os gastos de transformação mais os gastos dos materiais diretos.
Irrecuperáveis	Gastos relacionados com recursos adquiridos no passado e que não podem ser alterados com decisões tomadas no presente ( <i>sunk costs</i> ).
Marginal	Gasto adicional por cada unidade que se produz a mais.
Não controláveis	Quando não existe a possibilidade de evitar ou reduzir gastos.
Não incorporáveis	São os gastos que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, funções, bens ou serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício.
Não industriais	São gastos não afetos à produção, inerentes às restantes funções.
Oportunidade	Gastos que avaliam um benefício que tem que ser sacrificado ou perdido, quando se escolhe uma outra alternativa.
Parcial	Quando se considera apenas uma parte dos recursos utilizados na produção.
Período	Gastos que são assumidos e que não são incluídos nos gastos do produto, mas concorrem diretamente para o resultado de um período.
Primo	É composto pela mão de obra direta e pelas matérias-primas.
Relevantes	São os que podem ser alterados por uma determinada decisão.
Semifixos	Fixos para um intervalo de atividade e que apresentam um incremento a partir de um determinado nível de atividade.
Semivariáveis	Uma componente é variável e outra é fixa.
Subatividade	Representam os excessos de gastos de uma atividade que está abaixo da atividade normal.
Teóricos	Correspondem ao valor dos recursos calculados <i>a priori</i> e com base em quantidades e/ou preços estimados.
Total	Quando se considera o gasto de todos os recursos (fixos ou variáveis) utilizados na produção.
Transformação	São compostos pela mão de obra direta e pelos gastos gerais de fabrico.
Unitário	É calculado dividindo-se algum valor do gasto total pelo número relacionado de unidades.
Variáveis	Têm uma relação direta com o nível de atividade.

Fonte: Adaptado a partir de Cruz et al. (2023) e NCP 27 (2015).

**Apêndice D – Lista de entrevistados**

Cod	Função	Entidade	Organização	Guião
MA1	Superintendente	Contra-Almirante António Pires	Superintendência das Finanças	I
MA2	Diretor	Capitão-de-mar-e-guerra Teodoro Semide	Direção de Administração Financeira	I
MA3	Chefe de Divisão da Contabilidade de Gestão	Capitão-de-fragata Sousa Machado	Direção de Administração Financeira	II
EX1	Diretor	Major-General António Torrado	Departamento de Finanças	I
EX2	Chefe da Repartição de Prestação de Contas e Informação de Gestão	Tenente-Coronel Nuno Pedro	Departamento de Finanças	II
FA1	Diretor	Major-General Marques Chambel	Direção de Finanças	I
FA2	Chefe do Serviço de Auditoria e Controlo Interno	Coronel Susana Santos	Direção de Finanças	II
EMGFA1	Diretor	Brigadeiro-General Silva Pina	Direção de Finanças	I
EMGFA2	Chefe da Repartição de Planeamento e Gestão Orçamental	Coronel Pereira Ribeiro	Direção de Finanças	II
MDN1	Secretário-Geral Adjunto	Comodoro Alves Francisco	Secretaria-Geral do MDN	I
MDN2	Diretor dos Serviços de Sistemas de Informação	Coronel Ferreira de Passos	Secretaria-Geral do MDN	II
MDN3	Coordenador da Área Técnica de Informação Financeira	Capitão-de-fragata Ribeiro de Melo	Secretaria-Geral do MDN	II
IASFA1	Chefe do Gabinete de Planeamento, Gestão Financeira e Orçamento	Tenente-Coronel Coelho dos Santos	Secretaria-Geral do MDN	II
FS1	Comandante	Major-General António Bogas	Comando da Administração dos Recursos Internos da GNR	I
FS2	Chefe da Divisão de Contabilidade	Tenente-Coronel Isidro Pinheiro	Direção de Recursos Financeiros	II
FS3	Diretor do Departamento da Gestão Financeira da Direção Nacional da PSP	Dr. António Oliveira	Polícia de Segurança Pública	I
ESP1	Revisor Oficial de Contas	Professora Doutora Ana Calado Pinto	Calado, Machado, Ferreira, Filipe, Gomes & Associados, SROC, Lda.	III
ESP2	<i>Partner   Audit   Financial Accounting and Advisory Services</i>	Dr. Luís Pedro Mendes	Ernst & Young Audit & Associados	III
ESP3	<i>Co-Founder and Partner</i>	Dr. Jorge Calado	SCORE Consulting	III
EST1	<i>Financial planning, infrastructure and logistics</i>	<i>Captain</i> Giuseppe Galeandro	Marinha Italiana	IV

**Legenda:** EMGFA – Estado Maior General das Forças Armadas; ESP – Especialista; EST – Marinha Estrangeira; EX – Exército; FA - Força Aérea; FS – Forças de Segurança; GNR – Guarda Nacional Republicana; IASFA – Instituto de Ação Social das Forças Armadas; MA – Marinha; MDN – Ministério da Defesa Nacional; PSP – Polícia de Segurança Pública.



## Apêndice E — Guiões de entrevistas

### Guião de entrevista I (Gestores de topo)

- 1. Norma Contabilidade Pública 27 – Contabilidade de Gestão**
  - 1.1. De que modo a Contabilidade de Gestão tem impacto na estratégia da sua organização?
  - 1.2. Quais os desafios que identifica na implementação da Contabilidade de Gestão?
- 2. Sistema de Custeio / Critérios de Imputação**
  - 2.1. Que sistema de custeio (total, variável, direto ou racional) considera mais eficaz para a sua organização e porquê?
  - 2.2. Como são definidos e aplicados os critérios de imputação de custos?
- 3. Sistemas de Informação**
  - 3.1. Quais são os sistemas de informação utilizados na sua organização para apoiar a contabilidade (orçamental, financeira e de gestão)?
  - 3.2. Em que medida a integração dos sistemas de informação influencia a tomada de decisão na sua organização?
- 4. Definição de KPI**
  - 4.1. Como são definidos os Indicadores-Chave de Desempenho (KPI) na sua organização?
  - 4.2. Quais são os KPIs que considera que a Contabilidade de Gestão pode disponibilizar para mensurar o desempenho da organização?
- 5. Dashboards**
  - 5.1. A sua organização utiliza *dashboards* para a visualização de dados? Se sim, quais são as informações mais relevantes a considerar no âmbito da Contabilidade de Gestão?
  - 5.2. De que modo os *dashboards* têm impacto na gestão e na tomada de decisões estratégicas?
- 6. Avaliação de Desempenho**
  - 6.1. Quais são os métodos utilizados para a avaliação de desempenho da sua organização?
  - 6.2. Em que medida considera que a contabilidade de gestão pode contribuir para a avaliação do desempenho?
- 7. Fatores de Planeamento**
  - 7.1. Quais são os fatores que considera críticos para o planeamento eficaz na gestão pública?
  - 7.2. De que modo a Contabilidade de Gestão pode contribuir para a determinação desses fatores?
- 8. Ferramentas Informáticas**
  - 8.1. Que ferramentas informáticas têm sido fundamentais para facilitar as operações contabilísticas na sua organização?
  - 8.2. Considera necessária a adoção de novas ferramentas para a implementação da Contabilidade de Gestão?
- 9. Estrutura Dedicada**
  - 9.1. Existe uma estrutura específica para a contabilidade de gestão na sua organização? Pode descrever como está organizada?
  - 9.2. Quais são as principais funções e responsabilidades dessa estrutura?
- 10. Formação Inicial e Contínua**
  - 10.1. Que tipo de formação inicial considera essencial para os especialistas da contabilidade de gestão?
  - 10.2. Como é que a sua organização implementa a formação contínua e qual a sua importância para o sucesso do projeto?
- 11. Nível de Implementação**
  - 11.1. À data, no cumprimento da NCP 27, qual é o estado de implementação da Contabilidade de Gestão na sua organização?
  - 11.2. Que barreiras existem para uma implementação mais eficaz e como poderiam ser ultrapassadas?
- 12. Relatórios**
  - 12.1. Que tipos de relatórios são produzidos regularmente e qual a sua importância para a gestão da sua organização?
  - 12.2. Que relatórios considera pertinentes como *output* da Contabilidade de Gestão?
- 13. (Plan, Do, Check, Act) PDCA**
  - 13.1. A sua organização adota o ciclo PDCA nas suas atividades? De que modo?
  - 13.2. Que contributos identifica que a Contabilidade de Gestão pode trazer para a aplicação do ciclo PDCA?



## Guião de entrevista II (Gestores intermédios)

1. **Norma Contabilidade Pública 27**
  - 1.1. De que modo a Contabilidade de Gestão tem impacto nas funções do seu departamento?
  - 1.2. Quais são os principais desafios que enfrenta na aplicação da NCP 27?
2. **Sistema de Custeio / Critérios de Imputação**
  - 2.1. Que sistema de custeio é utilizado (total, variável, direto ou racional) e como é implementado na prática?
  - 2.2. Como são aplicados os critérios de imputação de custos? São claros e eficazes?
3. **Sistemas de Informação**
  - 3.1. Quais são os sistemas de informação utilizados para a contabilidade orçamental, financeira e de gestão? São adequados?
  - 3.2. Os sistemas de informação são adequados e suficientes para a implementação da Contabilidade de Gestão?
4. **Definição de KPI**
  - 4.1. Quais são os KPIs que utiliza, no âmbito da contabilidade, para mensurar o desempenho da organização e como são definidos?
  - 4.2. Quais são os KPIs que considera que a Contabilidade de Gestão pode disponibilizar para mensurar o desempenho da organização?
5. **Dashboards**
  - 5.1. Utiliza *dashboards* no desempenho das suas funções?
  - 5.2. Quais são as informações mais relevantes a considerar no âmbito da Contabilidade de Gestão?
6. **Avaliação de Desempenho**
  - 6.1. Quais são os métodos utilizados para a avaliação de desempenho da sua organização?
  - 6.2. Em que medida considera que a contabilidade de gestão pode contribuir para a avaliação do desempenho?
7. **Fatores de Planeamento**
  - 7.1. Quais são os fatores que considera críticos para o planeamento?
  - 7.2. De que modo a Contabilidade de Gestão pode contribuir para a determinação desses fatores?
8. **Ferramentas Informáticas**
  - 8.1. Que ferramentas informáticas têm sido fundamentais para facilitar as operações contabilísticas na sua organização?
  - 8.2. Considera necessária a adoção de novas ferramentas para a implementação da Contabilidade de Gestão?
9. **Estrutura Dedicada**
  - 9.1. Pode descrever como é a estrutura dedicada à contabilidade de gestão na sua organização?
  - 9.2. Quais são as funções e responsabilidades que desempenha nessa estrutura?
10. **Formação Inicial e Contínua**
  - 10.1. Que tipo de formação inicial recebeu para a sua função, no âmbito da Contabilidade de Gestão, e considera que foi suficiente?
  - 10.2. Participou de ações de formação contínuas? Quais foram e qual foi a importância para o seu desempenho?
11. **Nível de Implementação**
  - 11.1. À data, no cumprimento da NCP 27, qual é o estado de implementação da Contabilidade de Gestão na sua organização?
  - 11.2. Que barreiras existem para uma implementação mais eficaz e como poderiam ser ultrapassadas?
12. **Relatórios**
  - 12.1. Que tipos de relatórios elabora regularmente, no âmbito da contabilidade?
  - 12.2. Que relatórios considera pertinentes como *output* da Contabilidade de Gestão?
13. **(Plan, Do, Check, Act) PDCA**
  - 13.1. A sua organização adota o ciclo PDCA nas suas atividades? De que modo?
  - 13.2. Que contributos identifica que a Contabilidade de Gestão pode trazer para a aplicação do ciclo PDCA?



### Guião de entrevista III (Especialista)

#### 1. Norma Contabilidade Pública 27 – Contabilidade de Gestão

- 1.1. De que forma considera que a implementação da contabilidade de gestão (CG) pode alinhar a estratégia das Forças Armadas (FAR) aos seus objetivos operacionais?
- 1.2. Quais são os principais desafios que antecipa na implementação da CG nas FAR?

#### 2. Sistema de Custeio / Critérios de Imputação

- 2.1. Que sistema de custeio (total, variável, direto ou racional) considera mais adequado para as FAR?
- 2.2. Como considera que devem ser definidos e aplicados os critérios de imputação de custos no contexto militar?

#### 3. Sistemas de Informação

- 3.1. Quais os sistemas de informação que recomenda para apoiar a contabilidade (orçamental, financeira e de gestão) nas FAR?
- 3.2. De que forma a integração desses sistemas pode melhorar a eficiência na tomada de decisão dentro das FA?

#### 4. Definição de KPI

- 4.1. Como auxiliaria as FAR na definição de Indicadores-Chave de Desempenho (KPI)?
- 4.2. Quais os KPIs que podem ser particularmente úteis para medir o desempenho nas FAR através da CG?

#### 5. Dashboards

- 5.1. Como poderia implementar o uso de *dashboards* para visualização de dados nas FAR? Quais informações seriam mais relevantes?
- 5.2. Que impacto os *dashboards* teriam na gestão e nas decisões estratégicas das FAR?

#### 6. Avaliação de Desempenho

- 6.1. Que métodos recomendaria para a avaliação de desempenho das unidades militares?
- 6.2. De que forma a CG pode reforçar a avaliação da eficácia e eficiência nas operações das FAR?

#### 7. Fatores de Planeamento

- 7.1. Quais são os fatores críticos que considera essencial considerar para o planeamento nas FAR?
- 7.2. Como a CG pode ajudar a determinar esses fatores críticos de sucesso no contexto militar?

#### 8. Ferramentas Informáticas

- 8.1. Que ferramentas informáticas considera fundamentais para facilitar as operações contabilísticas nas FA?
- 8.2. Existem novas ferramentas que deveriam ser adotadas para otimizar a CG militar?

#### 9. Estrutura Dedicada

- 9.1. Recomendaria a criação de uma estrutura dedicada à CG nas FAR? Como esta poderia ser organizada?
- 9.2. Quais as funções e as responsabilidades que seriam essenciais nesta estrutura especializada?

#### 10. Formação Inicial e Contínua

- 10.1. Que tipo de formação inicial considera essencial para a equipa de contabilidade?
- 10.2. Como pode apoiar as FAR na implementação de formação contínua e qual a sua importância para o sucesso do projeto?

#### 11. Nível de Implementação

- 11.1. Quais são as etapas recomendadas para avaliar o nível de implementação da CG nas FAR?
- 11.2. Que barreiras potenciais identifica na implementação desse sistema, e de que forma elas poderiam ser superadas?

#### 12. Relatórios

- 12.1. Que tipo de relatórios devem ser produzidos regularmente e qual a sua importância para a gestão das FAR?
- 12.2. Que relatórios adicionais poderiam ser gerados pela CG para apoiar a execução estratégica?

#### 13. (Plan, Do, Check, Act) PDCA

- 13.1. Como abordaria a implementação do ciclo PDCA no contexto militar?
- 13.2. De que maneira a CG pode contribuir para a efetividade do ciclo PDCA nas FAR?



### Guião de entrevista IV (Entidade estrangeira)

1. **Public Accounting Standard 27 – Management Accounting**
  - 1.1. How does Management Accounting impact the strategy of your organization?
  - 1.2. What challenges do you identify in the implementation of Management Accounting?
2. **Costing System / Allocation Criteria**
  - 2.1. Which costing system (total, variable, direct, or rational) do you consider most effective for your organization and why?
  - 2.2. How are cost allocation criteria defined and applied?
3. **Information Systems**
  - 3.1. What information systems are used in your organization to support accounting (budgetary, financial, and management)?
  - 3.2. To what extent does the integration of information systems influence decision-making in your organization?
4. **Definition of KPIs**
  - 4.1. How are Key Performance Indicators (KPIs) defined in your organization?
  - 4.2. What KPIs do you consider Management Accounting can provide to measure organizational performance?
5. **Dashboards**
  - 5.1. Does your organization use dashboards for data visualization? If yes, what are the most relevant information to consider within Management Accounting?
  - 5.2. How do dashboards impact management and strategic decision-making?
6. **Performance Evaluation**
  - 6.1. What methods are used for performance evaluation in your organization?
  - 6.2. To what extent do you consider management accounting can contribute to performance evaluation?
7. **Planning Factors**
  - 7.1. What factors do you consider critical for effective planning in public management?
  - 7.2. How can Management Accounting contribute to determining these factors?
8. **IT Tools**
  - 8.1. What IT tools have been fundamental to facilitate accounting operations in your organization?
  - 8.2. Is there a need for the adoption of new tools for the implementation of Management Accounting?
9. **Dedicated Structure**
  - 9.1. Is there a specific structure for management accounting in your organization? Can you describe how it is organized?
  - 9.2. What are the main functions and responsibilities of this structure?
10. **Initial and Continuous Training**
  - 10.1. What type of initial training do you consider essential for management accounting specialists?
  - 10.2. How does your organization implement continuous training and what is its importance for the success of the project?
11. **Level of Implementation**
  - 11.1. As of today, in compliance with NCP 27, what is the state of implementation of Management Accounting in your organization?
  - 11.2. What barriers exist for more effective implementation and how could they be overcome?
12. **Reports**
  - 12.1. What types of reports are regularly produced and what is their importance for the management of your organization?
  - 12.2. What reports do you consider pertinent as outputs of Management Accounting?
13. **(Plan, Do, Check, Act) PDCA**
  - 13.1. Does your organization adopt the PDCA cycle in its activities? How?
  - 13.2. What contributions do you identify that management accounting can bring to the application of the PDCA cycle?



## Apêndice F – Análise de conteúdo das entrevistas

Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
<b>1.1 De que modo a Contabilidade de Gestão tem impacto na estratégia da sua organização?</b>					
Processos	Norma Contabilidade Pública 27	[...] ferramenta que apoia a formulação da estratégia e o controlo.	Apoio à gestão estratégica (formulação e controlo)	MA1; MA2; EMGFA2; MDN1; FS1; FS3; ESP1; ESP2; ESP3; EST1	63%
		O planeamento e o controlo dos custos das iniciativas estratégicas [...]	Fornecer dados para o planeamento financeiro	MA1; FA2; EMGFA1; IASFA1; FS3; ESP1; ESP2; EST1	44%
		[...] controlo de gestão [...]	Controlo da gestão, com especial enfoque nos custos	MA1; EMGFA1; FS1; FS2; ESP1	38%
		[...] designadamente na avaliação económica da performance da organização.	Contribui para a avaliação da performance da organização	MA1; EMGFA1; EMGFA2; IASFA1; FS3; ESP3; EST1	50%
		O maior impacto que a contabilidade de gestão tem na estratégia da organização consiste na melhoria significativa do sistema de tomada de decisão.	Melhoria do processo de tomada de decisão	MA1; MA2; MA3; EX1; FA2; EMGFA1; EMGFA2; MND1; FS1; FS2; FS3; ESP2; EST1	81%
<b>1.2. Quais os desafios que identifica na implementação da Contabilidade de Gestão?</b>					
Processos	Norma Contabilidade Pública 27	Envolvimento e resposta dos diversos setores funcionais da Marinha [...]	Apoio da gestão de topo e envolvimento das partes interessadas	MA1; EMGFA1; FS3; EST1	21%
		Definir um modelo que melhor se adequa ao Exército. [...] tornando a adoção de um determinado modelo extremamente complexa.	A definição de um modelo que se adequa às necessidades, reduzindo a complexidade das tarefas	EX1; EX2; FA1; FA2; EMGFA2; MDN1; MDN3; IASFA1; ESP1; ESP3	53%
		[...] esforço de sensibilização, formação e qualificação dos responsáveis setoriais e das suas equipas de gestão de modo a utilizar-se corretamente.	Necessidade de recursos humanos especializados, através da aposta na formação ou no recrutamento	MA1; EX1; EX2; FA1; FA2; FS1; FS2; FS3	42%
		Rigor e disciplina no tratamento da informação - passando a ser instrumento de planeamento e controlo complementar à gestão orçamental e à gestão financeira [...]	Adoção de uma cultura de rigor e disciplina, na identificação e registo dos custos	MA1; EMGFA1	11%
		A principal dificuldade na aplicação da NCP 27 reside no facto de a norma necessitar de ser revista [...]	Necessidade da revisão da NCP 27	MA2; MA3	11%
		[...] o modelo de gestão pública atual não está preparado para a implementação de ferramentas mais avançadas de contabilidade de gestão [...]	Adequabilidade do modelo de gestão pública às exigências da Contabilidade de Gestão	MA2; MA3; FS1; ESP2; EST1	26%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
		[...] ajustar o Sistema Contabilístico (SIG-DN) de forma detalhada e específica, permitindo a aplicação do sistema de custeio mais adequado a cada atividade de gestão [...]	Limitações dos respetivos SI, com necessidades de desenvolvimento e/ou parametrização	FA2; MDN3; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP2; ESP3; EST1	47%
<b>2.1. Que sistema de custeio (total, variável, direto ou racional) considera mais eficaz para a sua organização e porquê?</b>					
Processos	Sistema de Custeio	Sistema de custeio variável é o mais adequado por estar diretamente associado ao nível da atividade [...]	Sistema de custeio variável, associado ao nível de atividade	MA1; MA2; MA3; EX1; ESP3; EST1	50%
		O sistema de custeio ABC (custeio baseado nas atividades), por permitir uma análise crítica das atividades [...]	Sistema de custeio ABC, permite uma análise crítica das atividades	EMGFA1	8%
		Julgo que talvez o custo direto. [...] análise o processo propriamente dito, aquilo que é mais relevante.	Sistema de custeio direto, associado aos projetos	MDN1; ESP1	17%
		[...] para a atividade operacional considero que o melhor sistema de custeio seja o racional, enquanto que para as atividades de formação o sistema de custeio mais adequado seja o total.	Sistema de custeio racional	FS1	8%
			Sistema de custeio total	FS1; FS2; FS3	25%
<b>2.2. Como são definidos e aplicados os critérios de imputação de custos?</b>					
Processos	Critérios de imputação	[...] os custos relevantes são acumulados em centros de custos (primários) que posteriormente são alocados sequencialmente a outros objetos de custo através de ciclos de rateio e chaves de imputação (índices estatísticos).	Critério por absorção, com chaves de imputação definidas por índices estatísticos	MA1; EMGFA1; IASFA1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	67%
		[...] deverão de ser cumpridos os princípios fundamentais, da causalidade e da analogia [...]	Critério de causalidade e analogia	MA2; MA3; EX2; FS1; FS3	42%
<b>3.1. Quais são os sistemas de informação utilizados na sua organização para apoiar a contabilidade (orçamental, financeira e de gestão)?</b>					
Processos	Sistemas de Informação	O Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN), que é um ERP da SAP.	SIGDN	MA1; MA2; MA3; EX1; EX2; FA1; FA2; EMGFA1; EMGFA2; MDN1; MDN2; IASFA1; ESP1; ESP2; ESP3	79%
		Na GNR, o sistema utilizado para apoiar a contabilidade é o GeRFiP, que integra essencialmente duas áreas funcionais: a financeira e a logística.	GeRFiP	FS1; FS2; FS3	16%
		[...] SICOGE ( <i>General Accounting System</i> ), [...]	SICOGE	EST1	5%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
<b>3.2. Em que medida a integração dos sistemas de informação influencia a tomada de decisão na sua organização?</b>					
Processos	Sistemas de Informação	O SIGDN suporta de forma integrada e em todos os níveis da organização, os fluxos (logística) e à gestão financeira.transacionais [...]	Os SI apresentam-se como um apoio indispensável à gestão	MA1; MA2; MA3; EX2; FA2; EMGFA2; MDN1; IASFA1; FS3; ESP1; ESP2; ESP3; EST1	67%
		[...] ao nível estratégico, visto na perspetiva da gestão de topo, a disponibilização através de e <i>dashboards</i> de vários indicadores de gestão [...]	Fornecem indicadores de gestão para a gestão estratégica	MA1; MA2; EX1; IASFA1	28%
		O apoio à decisão é assim sempre potenciado pela consulta aos dados transacionados e à informação gerada a todo o tempo e que se encontra disponível.	Disponibilização de informação atempada e fiável	MA1; MA2; FA1; EMGFA1; MDN1; FS1; FS2; FS3; ESP2; ESP3	56%
<b>4.1. Como são definidos os Indicadores-Chave de Desempenho (KPI) na sua organização?</b>					
Estratégia	Definição de KPI	Os KPI são definidos no âmbito da diretiva estratégica para o mandato do ALM CEMA [...]	De acordo com o definido nas respetivas diretivas estratégicas	MA1; EX1; FA1; FA2; EMGFA1; MDN1; ESP2; ESP3; EST1	53%
		[...] os KPIs utilizados centram-se na área da execução orçamental, [...] e na área da contabilidade financeira [...]	Para darem resposta às exigências da contabilidade financeira	MA2; MA3; EMGFA1; MDN3; FS1; FS2; FS3; ESP1; EST1	53%
		[...] ser identificados os fatores que permitam determinar o grau de desempenho da organização [...]	Para permitir avaliar o desempenho organizacional	MDN3; IASFA1; FS3; ESP1; ESP2; ESP3; EST1	41%
<b>4.2. Quais são os KPIs que considera que a Contabilidade de Gestão pode disponibilizar para mensurar o desempenho da organização?</b>					
Estratégia	Definição de KPI	Ao estruturarem-se com o apoio da contabilidade de gestão (através do módulo de <i>controlling</i> do SIGDN) as várias iniciativas estratégicas, como objetos de custo [...]	Custo das iniciativas estratégicas (projetos)	MA1; EMGFA2; MDN2; ESP2	21%
		Comparação longitudinal sobre a margem de contribuição; [...]	Comparação longitudinal do desempenho das diversas unidades	MA2; FA2; MDN1	16%
		Análises de variância (custos reais vs custos orçamentados); [...]	Análise de variância, aferindo os desvios identificados	MA2; MA3; FA2; MDN1	21%
		Taxa de navegação; [...]	Taxa de operação	MA2; MA3; EMGFA1; IASFA1; FS1; FS3; ESP3; EST1	42%
		Custo por hora/dia de navegação; [...]	Custos operacionais, incluindo o custo de indisponibilidade e o custo da manutenção	MA2; MA3; EX1; FA1; EMGFA1; EMGFA2; MDN1; MDN2; MDN3; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP2; ESP3	84%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
		Custo per capita; [...]	Custo por unidade (unidade organizacional/output/recurso)	MA2; MA3; ESP3	11%
		Custos de formação, por aluno [...]	Custos de formação	FA1; MDN1; FS2; EST1; ESP3	26%
<b>5.1. A sua organização utiliza <i>dashboards</i> para a visualização de dados? Se sim, quais são as informações mais relevantes a considerar no âmbito da Contabilidade de Gestão?</b>					
Estratégia	Dashboards	Na contabilidade de gestão, os <i>dashboards</i> devem permitir o controlo dos custos orgânicos das várias unidades e do respetivo sector funcional [...]	Para controlo da execução orçamental e/ou financeira	MA1; MA2; EX1; MDN1; MDN3; FS1; FS3; EST1	50%
		No âmbito da gestão estratégica obter também os custos das iniciativas estratégicas, visualizando em simultâneo os resultados dos KPI face às metas fixadas.	Para visualização dos resultados dos KPI	MA1; MA3; EX1; MDN1; FS2; FS3; ESP1; ESP3	50%
		Sim, utilizo dashboards no desempenho das minhas funções.	Utilização de <i>dashboards</i>	MA1; MA2; MA3; EX2; FA1; MDN1; MDN2; MDN3; IASFA1; FS1; FS2; FS3; EST1	81%
<b>5.2. De que modo os <i>dashboards</i> têm impacto na gestão e na tomada de decisões estratégicas?</b>					
Estratégia	Dashboards	No âmbito da gestão estratégica obter também os custos das iniciativas estratégicas, visualizando em simultâneo os resultados dos KPI face às metas fixadas.	Apoio à gestão estratégica, para a visualização dos custos das iniciativas estratégicas	MA1; MA2; MA3; EX2; FA1; FA2; EMGFA1; MDN1; MDN2; MDN3; IASFA1; FS2; FS3; ESP3	78%
		[...] fornecerem informações claras, precisas e em tempo real, que facilitam não só o acompanhamento do desempenho organizacional [...]	Para aferir o desempenho organizacional	EX1; FA2; MDN1; MDN2; IASFA1; FS1; FS3; ESP1	44%
		[...] fundamentação económica de decisões de gestão [...], para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas ou para fundamentar o valor de participação do Estado em serviços praticados [...]	Para assessorar a tomada de decisão e a respetiva fundamentação	IASFA1; ESP3; EST1	17%
<b>6.1. Quais são os métodos utilizados para a avaliação de desempenho da sua organização?</b>					
Estratégia	Avaliação de desempenho	Acompanhamento da execução da Diretiva Estratégica, através da monitorização periódica dos indicadores e metas, [...]	Monitorização dos indicadores e das metas	MA1; MA2; MA3; EX2; FA1; FA2; MND1; MDN2; IASFA1; ESP3; EST1	69%
		Execução orçamental da despesa e da receita face ao orçamento atribuído.	Nível da execução orçamental	MA1; MA2; MA3; EX1; FS2	31%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
		Apenas o Plano de atividades, relatório de atividade e a conta de gerência (que contempla o relatório de gestão).	Relatório de atividades	EMGFA2; FS2; FS3; EST1	25%
		Apenas o Plano de atividades, relatório de atividade e a conta de gerência (que contempla o relatório de gestão).	Relatório de gestão	EMGFA2; MDN1; ESP3	19%
		[...] Híbrido de quantitativo e qualitativo [...]	Avaliação realizada por dados quantitativos e por uma análise qualitativa	ESP1	6%
<b>6.2. Em que medida considera que a contabilidade de gestão pode contribuir para a avaliação do desempenho?</b>					
Estratégia	Avaliação de desempenho	Complementando a execução da estratégia com indicadores financeiros, na ótica dos custos [...]	Disponibilização de indicadores financeiros	MA1; MA2; MDN1; MDN2; FS2; ESP3; EST1	39%
		Pretende-se que a análise de gastos e proveitos conduzirá a decisões de gestão com maior grau de economia, eficiência e eficácia, resultando desta forma, em última análise, em indicadores de desempenho [...]	Disponibilização de indicadores de desempenho	MA2; MA3; EX1; EX2; FA1; FA2; EMGFA2; MDN1; MDN2; MDN3; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	94%
		Identifica os desvios e oportunidades de melhoria através de análises detalhadas de custos e resultados [...]	Identificação de desvios	EX1; EX2; MDN2; ESP3	22%
		Promove a transparência e a responsabilidade, permitindo um acompanhamento claro e objetivo dos processos [...]	Promoção da transparência da gestão e responsabilização das decisões	EX1; FS3; ESP1; ESP3	22%
<b>7.1. Quais são os fatores que considera críticos para o planeamento eficaz na gestão pública?</b>					
Gestão	Fatores de planeamento	O conhecimento dos meios e recursos disponíveis.	Análise interna dos recursos disponíveis	MA1; MA3; MDN1; MDN2; MDN3; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	61%
		Rigor no planeamento das atividades e dos recursos a alocar, incluindo os financeiros.	Rigor no planeamento das atividades e recursos	MA1; MA2; EX1; FA1; EMGFA2; MDN1; MND3; FS1; FS3; ESP1; ESP3; EST1	67%
		Bom histórico de indicadores de execução.	Histórico de indicadores	MA1; EX2; FS2	17%
		Definição Clara de Objetivos: Estabelecer metas e prioridades bem definidas [...]	Definição dos objetivos e das metas	MA2; MA3; EX1; FA1; EMGFA1; MDN2; IASFA1; FS2	44%
		Flexibilidade e Adaptação: Manter a capacidade de ajustar planos e estratégias [...]	Flexibilidade e adaptação	MA2; MA3	11%
		Avaliação e gestão do risco, através do uso e investimento em tecnologias de informação [...]	Avaliação e gestão do risco	EX1; EMGFA1; FS2; ESP3; EST1	28%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
<b>7.2. De que modo a Contabilidade de Gestão pode contribuir para a determinação desses fatores?</b>					
Gestão	Fatores de planeamento	O histórico de custos auxilia o planeamento estratégico, o planeamento das atividades (incluindo as missões e projetos) e o planeamento orçamental.	Realização de análise financeira (custos e proveitos)	MA1; MA2; EX1; FA1; FA2; MDN1; MDN3; FS1; FS2; ESP3; EST1	69%
		Fornecimento de relatórios detalhados e precisos que aumentam a transparência [...]	Fornecimento de relatórios detalhados	MA2; FS2; FS3; ESP1; ESP3	31%
		Estabelecimento de objetivos de gestão financeiros e operacionais claros, [...]	Estabelecimento de objetivos de gestão	MA2; MA3; FS2; ESP3	25%
		Fornecimento de dados em tempo real e análises preditivas que ajudam a ajustar [...]	Permite a análise preditiva	MA2; EX1; FA2; FS2; ESP3; EST1	38%
		O contributo mais significativo centra-se na ótica do planeamento orçamental.	Contribui para o planeamento orçamental e, subsequentemente, a atribuição de recursos	EX2; FA1; MDN1; MDN3; ESP3	31%
		A contabilidade de gestão poderá contribuir para a determinação dos fatores críticos para o planeamento, nomeadamente quanto às características qualitativas da informação, [...]	Características da informação	IASFA1	6%
<b>8.1. Que ferramentas informáticas têm sido fundamentais para facilitar as operações contabilísticas na sua organização?</b>					
Gestão	Ferramentas informáticas	O ERP da SAP que suporta o SIGDN, é essencial para o suporte das operações contabilísticas, designadamente através dos módulos de EAPS, FI, MM, RH e BW.	ERP da SAP	MA1; MA2; MA3; EX1; EX2; FA1; FA2; EMGFA1; EMGFA2; MDN1; IASFA1; ESP1; ESP2; ESP3	78%
		Power BI: permite criar dashboards interativos e relatórios detalhados, [...]	Power BI	MA2; MA3; EX2; ESP3	28%
		Excel: Amplamente utilizado para a análise de dados, criação de relatórios e é uma ferramenta versátil.	Excel	MA2	6%
		As ferramentas informáticas fundamentais utilizadas na nossa Organização para realizar as operações contabilísticas são o GeRFiP, o SIGRI, o SGR e o SIIOP.	GeRFiP	FS1; FS2; FS3	17%
		[...] a GNR tem vindo a desenvolver o SGR e está em curso a criação de um módulo de informação para decisores, [...]	SGR	FS1	6%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
		<i>Systems like InIt, SICOGÉ and SIFADStat are used for financial and analytical accounting. They provide functionalities such as real-time reporting and compliance monitoring.</i>	ASP (Application Service Provider)	ESP3; EST1	11%
<b>8.2. Considera necessária a adoção de novas ferramentas para a implementação da Contabilidade de Gestão?</b>					
Gestão	Ferramentas informáticas	Sim, complementar com a utilização do módulo de Controlling (CO) do SIGDN.	Não é necessário. O SIGDN dá resposta ao desafio através da parametrização do módulo CO	MA1; MA2; MA3; EX1; FA1; EMGFA2; MDN1; IASFA1; ESP1; ESP2	67%
		A adoção de um sistema ERP é essencial para a implementação eficaz da Contabilidade de Gestão.	Apostar na adoção de um sistema ERP	FS1; FS2; FS3	20%
		<i>The adoption of AI-driven analytics and automation tools can enhance predictive modeling and reduce manual errors in cost reporting.</i>	Considerar a utilização de ferramentas de Inteligência Artificial	ESP3; EST1	13%
<b>9.1. Existe uma estrutura específica para a contabilidade de gestão na sua organização? Pode descrever como está organizada?</b>					
Organização	Estrutura dedicada	A Divisão integra duas Secções: a Secção de Sistemas de Custeio e a Secção de Controlo e Estatística [...]	Uma Secção	MA1; MA2; MA3; FA1; FA2; ESP1; ESP3; EST1	62%
		Nestes termos, ao nível do DFIN aloquei a tarefa de desenvolver um modelo de contabilidade de gestão, à Repartição de Prestação de Contas e Informação de Gestão.	Uma Repartição	EX1; EX2; FS1; FS2; ESP1; EST1	46%
		O Gabinete de Planeamento e Controlo Logístico e Financeiro (GPC) [...]	Um Gabinete	FS3; ESP1; ESP2	23%
<b>9.2. Quais são as principais funções e responsabilidades dessa estrutura?</b>					
Organização	Estrutura dedicada	Definir os sistemas e métodos de custeio a utilizar, garantindo a sua implementação e exploração no sistema de informação financeira e patrimonial, [...]	Definição de sistemas e métodos de custeio	MA1; MA2; MA3; FS1; FS2; ESP3	46%
		Monitorizar e acompanhar a informação residente no sistema de informação financeira e patrimonial, ao nível dos custos e ganhos [...]	Monitorizar e acompanhar	MA1; MA2; MA3; FA2; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	55%
		Elaborar e produzir informação de gestão [...]	Produzir informação de gestão	MA1; MA2; MA3; EX2; FA2; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	92%
		Apoiar o utilizador no âmbito do controlo de custos [...]	Apoiar o utilizador	MA1; MA2; MA3; MDN3; FS3; ESP3	46%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
		Em primeiro lugar, a ATIF é responsável pela parametrização SIGDN [...]	Parametrizar o SI	MDN3	8%
<b>10.1. Que tipo de formação inicial considera essencial para os especialistas da contabilidade de gestão?</b>					
Organização	Formação inicial e contínua	Formação de contabilidade de gestão [...]	Contabilidade de gestão	MA1; MA2; MA3; EX1; FA1; MDN1; MDN3; FS1; FS2; FS3; ESP2; ESP3; EST1	87%
		Formação de implementação da CG no módulo de <i>Controlling</i> (CO) do SAP.	Sistema Informático	MA1; EX1; FA1; FS1; FS3; ESP1; ESP3	47%
		Será essencial a formação em Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP).	Contabilidade financeira, especialmente no SNC-AP	FA1; FA2; MDN1; FS1; ESP2; ESP3; EST1	47%
		Formação na área da gestão da mudança, [...]	Gestão da mudança	EMGFA1	7%
<b>10.2. Como é que a sua organização implementa a formação contínua e qual a sua importância para o sucesso do projeto?</b>					
Organização	Formação inicial e contínua	[...] através de planos de formação que visam a melhoria do padrão de desempenho com cursos técnicos [...]	Assente nos planos de formação existentes	MA1; FA1; FS1; FS2; ESP3	50%
		[...] com a colaboração de uma empresa de consultoria técnica de implementação deste tipo de soluções.	Considerando formação dedicada	MA1; FA1; MDN1; IASFA1; FS2; ESP3	60%
		Para a exploração inicial da contabilidade de gestão no CO, importará preparar e ministrar <i>workshops</i> [...]	Através da realização de <i>Workshops</i>	MA1; ESP3; EST1	30%
		Após esta fase inicial, será essencial atualizar os conteúdos programáticos dos cursos de formação profissional [...]	Apostando na atualização dos cursos	MA1; MA2; EX1; FA1; IASFA1	50%
<b>11.1. À data, no cumprimento da NCP 27, qual é o estado de implementação da Contabilidade de Gestão na sua organização?</b>					
Controlo Interno	Nível de implementação	[...] este projeto está em implementação desde o início do corrente ano. Decorrem atualmente as parametrizações do SIGDN-CO [...]	Em implementação	MA1; MA2; MA3; MDN1; FS3; ESP3	35%
		O Exército encontra-se neste momento a estudar e gerar opções que concorram para a edificação de um modelo ao nível da CG.	Em estudo	EX1; EX2; FS1; FS2	24%
		Atualmente, a Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27 – Contabilidade de Gestão não se encontra implementada na Força Aérea.	Não implementada	FA1; FA2; EMGFA1; EMGFA2; MDN3; IASFA1	35%
		<i>Systems like InIt and SICOGE have been adopted for financial and economic data management, [...]</i>	Implementado	EST1	6%
<b>11.2. Que barreiras existem para uma implementação mais eficaz e como poderiam ser ultrapassadas?</b>					



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
Controlo Interno	Nível de implementação	Desconhecimento do modulo CO por parte da equipa de administração do SIGDN [...]	Limitações e desconhecimento das potencialidades do SI	MA1; MDN1; FS2; ESP3; EST1	29%
		[...] desconhecimento das pessoas perante conceitos da contabilidade de gestão, mais precisamente o desconhecimento sobre a importância que a mesma tem na melhoria de gestão de recursos da Marinha [...]	Falta de apoio da gestão de topo e/ou adesão das partes interessadas	MA2; MA3; EX1; EMGFA2; FS1; FS2; ESP1; EST1	47%
		[...] ausência de dados fidedignos e bem estruturados [...]	A qualidade e histórico dos dados residentes em sistema	MA1; EX1; FS1; ESP3	24%
		[...] complexidade de implementação [...]	Complexidade de implementação (Aprovação dos índices estatísticos)	MA1; EX1; EX2; FA1; FA2; EMGFA2; MDN1; IASFA1; FS3; ESP3	59%
		Falta de recursos humanos qualificados, quer na RPCIG quer nas secções financeiras das Unidades e necessidade de desenvolvimentos a nível das aplicações informáticas [...]	Falta de recursos humanos qualificados	EX2; FA1; FA2; MDN1; MDN3; FS1; FS2; FS3; EST1	53%
		A nível financeiro se nós tivermos uma metodologia de aproximação por partes ou seja faseado que isso vai nos facilitar a obtenção de verbas para este projeto [...]	Recursos financeiros insuficientes para investir no SI, na formação ou na contratação de assessoria	MDN1; ESP3; EST1	18%
<b>12.1. Que tipos de relatórios são produzidos regularmente e qual a sua importância para a gestão da sua organização?</b>					
Controlo Interno	Relatórios	Até à data os únicos relatórios produzidos respeitam a custos nas áreas da Saúde e do Ambiente, mandatários em sede de NCP 27 [...]	Relatórios contabilísticos, incluindo custos saúde, ambiente e formação	MA1; EMGFA1; EMGFA2; MDN3; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP3; EST1	56%
		[...] o Relatório Anual do Órgão de Gestão e o Relatório de Gestão [...]	Relatórios de gestão	MA2; MA3; EX1; EX2; FA1; FA2; MDN1; IASFA1; FS1; FS2	56%
		Relatório Anual de Atividades, que permite relatar o desempenho e percurso efetuado, apontar desvios, avaliar os resultados, identificar lições aprendidas [...]	Relatório de atividades	FA1; FA2; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	50%
<b>12.2. Que relatórios considera pertinentes como output da Contabilidade de Gestão?</b>					
Controlo Interno	Relatórios	[...] relatórios de custos por centro de custo orgânico (individual e setorial), por atividade, por missão, por projeto (incluindo as estratégicas), custos de formação, etc.	Relatórios de custos	MA1; MA2; MA3; EX2; MDN1; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP3	77%
		Dentro do âmbito da contabilidade de gestão, o relatório de gestão é um output essencial [...]	Relatórios de gestão	MA2; MA3; EMGFA2; IASFA1; EST1	38%



Análise de conteúdo				Frequência	%
Dimensão	Indicador	Unidade de Registo	Conceitos-chave		
		Os relatórios gerados através da implementação da CG que poderão ser eventualmente importantes para o Exército são os relatórios de desempenho [...]	Relatórios de desempenho	EX1; MDN1; IASFA1; FS1; FS2; FS3; ESP3	54%
<b>13.1. A sua organização adota o ciclo PDCA nas suas atividades? De que modo?</b>					
Controlo Interno	Plan Do Control Act	É uma metodologia para a melhoria contínua dos processos e do produto das organizações, [...]	Para a melhoria contínua dos processos	MA1; FA1; FA2; MDN2; FS1; FS2; FS3	44%
		Sim, no âmbito do acompanhamento da implementação da Diretiva Estratégica e Diretivas Sectoriais das várias Entidades de Controlo Setorial (ECS).	No acompanhamento de projetos (gestão estratégica)	EX1; EX2; MDN3; IASFA1; FS2; ESP1; EST1	44%
		Efetivamente este processo é levado a cabo por via das informações relativas à “Política de Financiamento das Atividades e do Orçamento” do EMGFA, [...]	Na política de financiamento	EMGFA2; MDN1	13%
<b>13.2. Que contributos identifica que a Contabilidade de Gestão pode trazer para a aplicação do ciclo PDCA?</b>					
Controlo Interno	Plan Do Control Act	Ajudará no planeamento de custos para orçamentação de missões, atividades e projetos, [...]	No planeamento de custos, maximizando a utilização dos recursos	MA1; MA2; MA3; EX1; FA1; FA2; EMGFA1; EMGFA2; MDN1; MDN2; MDN3; FS3; ESP1; ESP3; EST1	83%
		[...] no controlo desses custos e seu apuramento final, na identificação e justificação de [...]	No controlo e monitorização dos custos	MA1; MA2; MA3; EX1; EX2; FA2; EMGFA1; EMGFA2; MDN1; MDN2; MDN3; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	89%
		[...] desvios financeiros face ao planeado, na implementação de recomendações [...]	Na implementação de recomendações/correções	MA1; EX1; FA1; EMGFA1; EMGFA2; MDN1; MDN2; MDN3; IASFA1; FS2; FS3; ESP1; ESP3; EST1	78%

**Legenda:** EMGFA – Estado Maior General das Forças Armadas; ESP – Especialista; EST – Marinhas Estrangeira; EX – Exército; FA - Força Aérea; FS – Forças de Segurança; GNR – Guarda Nacional Republicana; IASFA – Instituto de Ação Social das Forças Armadas; MA – Marinha; MDN – Ministério da Defesa Nacional; PSP – Polícia de Segurança Pública.



## Apêndice G – Análise dos fatores internos e externos

Fator interno	Peso <sup>1</sup>	Ponderação <sup>2</sup> (1 a 5)	Resultado Ponderado	Comentário
<b>Pontos Fortes (S)</b>				
S1 – Experiência acumulada na gestão estratégica	0,07	3	0,21	Disciplina metodológica
<b>S2 – SI robusto com capacidade</b>	<b>0,16</b>	<b>4</b>	<b>0,64</b>	<b>SIGDN (SAP)</b>
<b>S3 – Formação base em finanças, gestão e CG</b>	<b>0,10</b>	<b>3</b>	<b>0,30</b>	<b>Conhecimento residente</b>
<b>S4 – Existência de estruturas dedicadas</b>	<b>0,12</b>	<b>2</b>	<b>0,24</b>	<b>Organização prevista</b>
S5 – Cultura e <i>ethos</i> militar	0,05	4	0,20	Dedicação e esforço
<b>Pontos Fracos (W)</b>				
<b>W1 – Falta de apoio da gestão de topo</b>	<b>0,07</b>	<b>4</b>	<b>0,28</b>	<b>Priorização</b>
W2 – Pouco envolvimento das partes interessadas	0,05	3	0,15	Falta de conhecimento
<b>W3 – Insuficientes RH especializados</b>	<b>0,11</b>	<b>5</b>	<b>0,55</b>	<b>Erosão e obtenção</b>
W4 – Reduzido rigor no registo dos custos	0,03	2	0,06	Cultura de custos
<b>W5 – Complexidade da estrutura e processos</b>	<b>0,10</b>	<b>4</b>	<b>0,40</b>	<b>Heterogeneidade</b>
W6 – Necessidade de parametrização do SI	0,05	2	0,10	Módulo CO do SIGDN
W7 – Falta de rigor no planeamento	0,03	4	0,12	Disciplina metodológica
W8 – Recursos financeiros insuficientes	0,03	2	0,06	Priorização
W9 – Qualidade dos dados residentes em sistema	0,03	3	0,09	Registos deficientes
<b>Total</b>	<b>1,00</b>		<b>3,4</b>	
Fator externo	Peso <sup>1</sup>	Ponderação <sup>2</sup> (1 a 5)	Resultado Ponderado	Comentário
<b>Oportunidades (O)</b>				
O1 – Necessidade da revisão da Norma Pública	0,05	1	0,05	Adequação às novas exigências
O2 – Potencialidades emergentes da IA	0,04	3	0,12	Processamento de dados
<b>O3 – Existência de consultoras no mercado</b>	<b>0,18</b>	<b>4</b>	<b>0,72</b>	<b>Conhecimento técnico/prático</b>
<b>O4 – Aumento do investimento na Defesa</b>	<b>0,09</b>	<b>4</b>	<b>0,36</b>	<b>Priorização</b>
<b>O5 – Entidades que já implementaram a CG</b>	<b>0,08</b>	<b>3</b>	<b>0,24</b>	<b>Conhecimento prático</b>
O6 – Existência de RH especializados	0,11	2	0,22	Conhecimento técnico
<b>Ameaças (T)</b>				
T1 – Inadequabilidade do modelo de gestão pública	0,12	1	0,12	Princípios do erário público
<b>T2 – Recomendações das auditorias</b>	<b>0,09</b>	<b>4</b>	<b>0,36</b>	<b>Concorrentes com a implementação</b>
T3 – Adequação às alterações e exigências legislativas	0,07	3	0,21	Com impacto na organização
<b>T4 – Concorrência pelos recursos do setor público</b>	<b>0,10</b>	<b>3</b>	<b>0,30</b>	<b>Escassos por definição</b>
<b>T5 – Atratividade para RH especializados</b>	<b>0,12</b>	<b>2</b>	<b>0,24</b>	<b>Retenção de talentos</b>
<b>Total</b>	<b>1,00</b>		<b>2,89</b>	

Fonte: Adaptado a partir de Wheelen et al. (2015).

**Legenda:** CG - Contabilidade de Gestão; CO – *Controlling*; IA – Inteligência Artificial; RH – Recursos Humanos; SI – Sistema de Informação; SIGDN – Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional.

<sup>1</sup> Importância do fator para a organização.

<sup>2</sup> Capacidade de resposta/influência da organização.



## Apêndice H – Plano de ação

Medida	Objetivo	Prazo <sup>1</sup>	EPR
Contratar consultoras com experiência na implementação da CG no setor público	Colmatar o desconhecimento teórico e prático associado à implementação da CG	Curto/médio	Área de contratação do Ramo
Promover <i>Benchmarking</i> em entidades que têm a CG implementada em SAP	Apreender soluções de implementação e/ou mitigar riscos identificados	Curto	Secretaria-Geral do MDN
Investir na formação dedicada em CG e ferramentas informáticas	Preparar a exploração do SI na sua total potencialidade	Curto/médio	Área de formação do Ramo
Implementar as recomendações com recurso ao conhecimento interno e às potencialidades do SI	Cumprir com as determinações do Tribunal de Contas, IGF e/ou IGDN, no âmbito da CG	Curto	Área de inspeção do Ramo
Motivar pelo apoio a um projeto desafiante e reformador	Reter os RH especializados	Curto/médio	Área do pessoal do Ramo
Planear a determinação das necessidades sustentada em dados e KPI	Alavancar as vantagens da CG	Médio	Estado-maior do Ramo
Demonstrar o retorno para a organização associado à implementação da CG	Promover o envolvimento de todas as partes intervenientes	Curto	Área financeira do Ramo
Incrementar o recrutamento em RH especializados	Incrementar os RH para implementar e explorar a CG	Médio/longo	Área do pessoal do Ramo
Simplificar processos e a estrutura de custos	Facilitar a implementação e o sucesso da CG	Médio/longo	Área financeira do Ramo
Apostar na sensibilização de toda a estrutura da Defesa	Envolver a gestão do topo no projeto	Curto	EMGFA
Coordenar os esforços das FAR para atingir objetivos comuns	Concentrar os esforços para a obtenção de recursos	Médio	EMGFA
Partilhar recursos, conhecimento e experiência no seio das FAR	Reduzir a escassez de recursos	Médio/longo	EMGFA

**Legenda:** CG – Contabilidade de Gestão; EMGFA – Estado Maior General das Forças Armadas; FAR – Forças Armadas; IGDN – Inspeção-Geral da Defesa Nacional; IGF – Inspeção-Geral de Finanças; KPI – *Key Performance Indicator*; MDN – Ministério da Defesa Nacional; RH – Recursos Humanos; SI – Sistema de Informação.

<sup>1</sup> Curto prazo – até 6 meses / médio prazo – até 1 ano / longo prazo – mais de 1 ano.