



# ESCOLA NAVAL



ta sante bi faire

**João Pedro Martins Sousa**

**Estudo sobre a implementação do sistema de orçamentação ABB,  
numa entidade pública, aplicado à Direção de Abastecimento**

**Dissertação para a obtenção do grau Mestre em Ciências  
Militares Navais, na especialidade de Administração Naval**



**Alfeite  
2020**





# ESCOLA NAVAL

*talant de bi-faire*



**João Pedro Martins Sousa**

***Estudo sobre a implementação do Sistema de Orçamentação ABB, numa entidade pública, aplicado à Direção de Abastecimento***

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Militares Navais, na especialidade de Administração Naval

Orientação de: Professor Doutor Fernando Pacheco

O Aluno Mestrando

O Orientador

---

---



## Epígrafe

“O sucesso é ir de fracasso em fracasso sem perder entusiasmo.”

Winston Churchill



## **Dedicatória**

Ao meu porto de abrigo e em quem deposito o meu maior orgulho, que são os meus pais, os meus irmãos e a minha namorada, que sempre me motivaram a cumprir com o objetivo graças a todo o auxílio, presença, força e amor incondicional.



## **Agradecimentos**

A conclusão do meu percurso foi um trabalho individual com a colaboração de algumas pessoas, e por isso, gostaria de deixar algumas palavras de agradecimento às pessoas que, de alguma forma, ajudaram-me e apoiaram-me nos momentos mais delicados do curso.

Queria agradecer, em primeiro lugar a todos os docentes que se cruzaram comigo ao longo destes cinco anos, transmitindo o seu saber, conhecimento e experiência lecionados nas respetivas unidades curriculares deste curso.

Os meus sinceros agradecimentos aos meus orientadores Sr. Professor Fernando Pacheco, e à CTEN AN Ana Cristina Conceição, bem como a todos os oficiais que contribuíram para a realização deste trabalho de investigação.

De uma forma geral, agradeço a todas as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para a finalização deste trabalho.

Por último, queria agradecer a toda a minha família, os meus pais e irmãos, por me aliciarem a querer sempre mais. Agradeço, especialmente, à minha namorada pelo carinho e apoio precioso nos momentos mais difíceis, pela paciência e incentivo nos meses de maior agitação e por alguma inquietação psicológica e desgaste físico que evidenciei ao longo de todo este percurso.

## Resumo

A presente dissertação de mestrado, inserida numa época em que a Administração Pública se tem preocupado cada vez mais com problemas relacionados com a eficiência e eficácia das suas organizações. Esta, visa conceber um modelo de Orçamentação Baseada em Atividades (*Activity Based Budgeting – ABB*) que conduza a uma renovação do interesse por formas de orçamentar inovadoras e modernas, permitindo ultrapassar os modelos tradicionais enraizados na maioria das organizações estatais.

Com recurso ao método de investigação do estudo de caso, baseado na metodologia de investigação em Ciências Sociais e Humanas, foi concebido um modelo ABB aplicado à Direção de Abastecimento (DA). O mesmo foi realizado após uma caracterização da entidade objeto de estudo, que permitiu identificar quais os objetos de custeio, as atividades primárias e secundárias e os *cost drivers* do modelo.

Após a análise do modelo orçamental foi possível concluir que existe viabilidade na sua implementação, igualmente constatada ao longo das entrevistas realizadas aos diversos chefes de divisão e de departamento da DA. Estas permitiram adquirir um maior conhecimento da DA, enquanto organização, concluindo-se que existem grandes desafios a ultrapassar para a implementação deste modelo, nomeadamente, a sedimentação da contabilidade analítica em toda a organização Marinha, tendo em vista a futura implementação deste modelo no Ramo.

Com efeito, o estudo da viabilidade do modelo ABB na DA, organização com significativa importância orçamental e funcional dentro da Marinha, permitiu dar resposta às questões centrais e secundárias enunciadas na metodologia de investigação. Assim, o estudo sobre a implementação deste modelo vai ao encontro de uma maior preocupação das organizações públicas para atingir níveis superiores de racionalidade económica e de gestão dos dinheiros públicos.

**Palavras-chave:** ABB; Atividades; *Cost Drivers*; Eficácia; Eficiência; Marinha; Orçamento; Recursos.



## **Abstract**

The present master dissertation is inserted in a timeline in which the Public Administration is more and more worried about problems related to the efficiency and effectiveness of their organizations. The same one intends to conceive an Activity Based Budgeting – ABB, that brings the chance of rebuilding the interest in a new and modern way of budgeting which overcomes the traditional models that were raised in the majority of the state organizations.

By using the investigation method, based on the investigation methodology of the social and human sciences, it was created a model ABB that is applied to the Direção de Abastecimento. This one was done after the characterization of the entity subjected to study, that allowed the identification of the resources, the primary and secondary activities, and the cost drivers of the model.

After the analysis of the budgeting model, it was possible to conclude that its implementation is feasible, it is equally debated throughout the interviews done to the head of the division and DA department. These allowed us to acquire a higher knowledge of the DA as an organization, concluding that there are big challenges to overcome in order to implement this model, namely the sedimentation of the accounting analytics of the Navy Institution, to future uses of this model.

The study of the viability of the ABB model in the Direção de Abastecimento, institution of great budgeting and functional importance inside the Navy, granted an answer to central and secondary questions mentioned in the investigation methodology. Therefore, the study of the implementation of this model meets the uneasiness of the public organizations to achieve higher levels of economic rationality and the management of the Public Funds.

**Keywords:** Efficiency; Effectiveness; Budgeting; ABB; Activities; Cost Drivers; Direção de Abastecimento.

# Índice

Epígrafe .....	v
Dedicatória.....	vii
Agradecimentos .....	ix
Resumo.....	x
<i>Abstract</i> .....	xii
Índice .....	xiii
Índice de figuras.....	xvi
Índice de tabelas e gráficos.....	xvii
Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos.....	xviii
Introdução .....	1
Enquadramento Concetual do Problema .....	1
1. Enquadramento teórico .....	5
1.1. Evolução da noção de orçamento.....	5
1.2. Métodos de orçamentação.....	7
1.2.1. Orçamento tradicional .....	7
1.2.2. Orçamento por programas .....	8
1.2.3. <i>Planning-Programming-Budgeting-System</i> .....	9
1.2.4. Orçamento Base-Zero .....	11
1.2.5. Análise Custo-benefício.....	13
1.2.6 Orçamentação baseada em atividades .....	14
1.2.6.1. Custeio baseado em atividades .....	14
1.2.6.2. Orçamento baseado em atividades.....	18
1.3. Ciclo orçamental .....	23
1.3.1. Preparação do orçamento .....	23
1.3.2. Execução do Orçamento .....	24
1.3.3. Conta Geral do Estado .....	25

1.4. Desempenho do sistema de orçamentação baseado em atividades aplicado a entidades públicas.....	26
2. Caracterização da entidade objeto de estudo.....	29
2.1. O Método de Orçamento adotado na Marinha .....	35
3. Metodologia de Investigação.....	39
3.1. Método Estudo de Caso .....	41
4. Modelo ABB aplicado à Direção de Abastecimento.....	43
4.1. Determinação das etapas .....	43
4.2. Identificação dos objetos de custeio, recursos e atividades .....	44
4.2.1. Identificação dos objetos de custeio .....	44
4.2.2. Identificação das Atividades .....	45
4.2.3. Identificação dos Recursos .....	50
4.3. Construção do Modelo Orçamental.....	51
4.3.1. <i>Cost drivers</i> de atividades .....	52
4.3.2. <i>Cost drivers</i> de recursos.....	53
4.4. Análise da viabilidade do Modelo.....	55
5. Discussão.....	59
5.1. Resultado das entrevistas.....	59
6. Conclusão .....	61
6.1. Conclusão da viabilidade do modelo.....	61
6.2. Conclusões finais, limitações e recomendações .....	62
Bibliografia .....	65
Legislação Consultada .....	71
Apêndices .....	73
Apêndice A1 - Guião de entrevista ao Diretor da DA .....	73
Apêndice A2 - Guião de Entrevista ao Chefe da DOT .....	75
Apêndice A3 - Guião de Entrevista ao Chefe da DOB .....	77
Apêndice A4 - Guião de Entrevista à Chefe da DINF.....	79

Apêndice A5 - Guião de entrevista ao Chefe da DCM .....	81
Apêndice A6 - Guião de Entrevista ao Chefe da DA - DAF .....	83
Apêndice B1 - Guião de entrevista ao chefe da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental.....	85
Apêndice B2 - Guião de entrevista ao chefe da Secção de Gestão Orçamental da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental.....	87
Anexos .....	88
Anexo A - Organograma da Marinha .....	88
Anexo B - IT DOT 005 – Parecer Técnico.....	89
Anexo C - IT DOT 005 – Esclarecimentos Técnicos para Aquisição .....	90

## Índice de figuras

Figura 1 - Estrutura básica do ABC.....	17
Figura 2 - O ABB visto como o ABC invertido .....	19
Figura 3 - Modelo básico de conceção do ABB através de oito etapas .....	21
Figura 4 - Organograma da Direção de Abastecimento .....	31
Figura 5 - Etapas para a elaboração de um trabalho de investigação.....	39
Figura 6 - Fluxograma do processo de aquisição de um artigo pela DA.....	47

## Índice de tabelas e gráficos

Tabela 1 - Tabela de recursos da DA.....	51
Tabela 2 - Relação existente entre os objetos de custeio e as atividades primárias. ....	53
Tabela 3 - Atribuição dos Custos Diretos pelas atividades principais. ....	54
Tabela 4 - Custo por atividade .....	57
Tabela 5 - Custo unitário por atividade.....	57
Tabela 6 - Custo total por atividade atribuído aos objetos de custeio .....	58

## **Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos**

ABB - Activity Based Budgeting

ABC - Activity Based Costing

AC - Administração Central

ACB - Análise Custo-benefício

AMN - Autoridade Marítima Nacional

APD - Atividade Primária Distribuir

APM - Atividade Primária Armazenar

APO - Atividade Primária Orçamentar

APP - Atividade Primária Planear

AR - Assembleia da República

BNL - Base Naval de Lisboa

CAM-I - Consortium for Advanced Management International

CD - Custo Direto

CE - Comissão Europeia

CEMA - Chefe do Estado-Maior da Armada

CEMGFA - Chefe do Estado-Maior-General das Forças Armadas

CGE - Conta Geral do Estado

CI - Custo Indireto

CN - Comando Naval

CN - Crescimento Nulo

COM - Comodoro

COP - Comissão para a Orçamentação por Programas

DA - Direção de Abastecimento

DA5% - Decréscimo de Atividade de 5%

DAF - Divisão Administrativa e Financeira

DAF1 - Direção de Administração Financeira

DAS - Departamento de Apoio e Serviços

DCM - Divisão de Catalogação do Material

DINF - Divisão de Informação

DOB - Divisão de Obtenção

DOT - Divisão Operacional e Técnica

DPF - Data Prevista de Fornecimento

EAM - Escola da Autoridade Marítima

EF - Escola de Fuzileiros

EMA - Estado-Maior da Armada

EN - Escola Naval

ET - Especificações Técnicas

EUA - Estados Unidos da América

FSA - Fundos e Serviços Autónomos

GOCA - Gabinete de Organização, Controlo e Auditoria

IGM - Inspeção-geral da Marinha

IH - Instituto Hidrográfico

LEO - Lei de Enquadramento Orçamental

LOMAR - Lei Orgânica da Marinha

LOPTC - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

MOI - Mão de Obra Indireta

NAELOGA - Núcleo de Apoio à Exploração da Área Logística

NATO - *North Atlantic Treaty Organization*

NPD - Número de Processo de Despesa

OBZ - Orçamento Base-Zero

OCAD'S - Órgãos Centrais de Administração e Direção

OE - Orçamento de Estado

OP - Orçamento por Programas

PA - Plano de Atividades

PC - Pedido de Compra

PE - Programa de Estabilidade

PIB - Produto Interno Bruto

PNR - Programa Nacional de Reformas

PO - Planeamento Orçamental

PPBS - *Planning-Programming-Budgeting-System*

PT - Pedido de Transferência

RC - Requisição de Compra

RI - Regulamento Interno

SAGE – Seção de Auditoria de Gestão

SAP - *Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung*

SBSM - Serviço de Busca e Salvamento Marítimo

SF - Superintendência das Finanças

SICMAR - Sistema de Informação de Catalogação da Marinha

SIGDN - Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional

SM - Superintendência do Material

SOME - Secção de Organização e Métodos

SP - Superintendência do Pessoal

SPCAT - Sistema Português de Catalogação

SS - Segurança Social

STI - Superintendência das Tecnologias da Informação

UEO - Unidades, Estabelecimento e Órgãos

## **Introdução**

### **Enquadramento Concetual do Problema**

O Mundo atual encontra-se em plena globalização e a difusão da informação nunca esteve tão ativa como nos dias de hoje. Esta visão de 'Aldeia Global' só foi possível através do desenvolvimento das tecnologias de informação e de comunicação, bem como, pela facilidade e rapidez dos meios de transporte, mas não só (McLuhan, 1964).

As economias dos diferentes países encontram-se ininterruptamente em funcionamento, não parando para dormir, para refeições ou para férias. Os seus centros de decisão, de produção e de distribuição relacionam-se entre si, muitos deles alcançando até formas de integração económica vigorosas e complexas, privilegiando a entreaajuda e a dinâmica dos seus mercados à escala mundial (Viner, 1950).

A fragmentação espacial tem vindo a ser extinta, mas a complexidade organizacional da sociedade levanta outro tipo de problemas, tais como: o aumento da competitividade e do controlo da legalidade sobre todas as empresas e organizações. Deste modo, para além dos diversos aspetos sociais resultantes da globalização, como a aculturação, ao nível da economia e da gestão são relevantes os novos desafios e estratégias a aplicar na criação de novas estruturas organizacionais, que têm de ir ao encontro das 'novas necessidades'. Face a recursos escassos e esgotáveis, estas deverão ser sustentáveis de modo a não comprometer o bem-estar das gerações futuras, visando, e requerendo sobretudo, a eficiência económica (Sachs, 2002).

Cabe aos Estados promover essa eficiência e sustentabilidade, mas, principalmente, supervisionar todos os atores económicos. Sendo o Estado português, o órgão responsável pela distribuição das receitas públicas repartidas entre a Administração Direta e Indireta do Estado e as empresas públicas, é este que planeia e realiza a satisfação de necessidades coletivas, designadamente por intermédio de entidades públicas de forma a criarem, adquirirem bens ou prestarem serviços suscetíveis de satisfazer os cidadãos (Franco, 2015).

Ao estar definido na Constituição da República Portuguesa que o Estado detém poder coercitivo e poder tributário, coadjuvado pelo sistema fiscal português, este tem autoridade para definir os tipos de impostos a adotar e os direitos e garantias que os contribuintes merecem, garantido a satisfação coletiva (Constituinte, Revisão de 2005).

Deste modo, os procedimentos utilizados pela Administração Pública no que respeita à sua gestão económica das contas públicas é um domínio que apresenta interesse para todos os cidadãos, portanto, os órgãos públicos devem ter em consideração a responsabilidade que é empregar o dinheiro dos contribuintes em todas as suas ações (Europeia, 2018).

O desafio de promover a eficiência económica apresenta-se bastante complexo devido às suas especificidades, devendo as entidades públicas adotar os mecanismos corretos para atingir a eficiência, o que presume, seguramente, uma adequada orçamentação.

A busca incessante por um modelo orçamental que permita o apuramento transparente da totalidade dos custos, que organize as despesas em espécie, independentemente do serviço ou organismo que as realiza, e que possibilite delinear os objetivos dessas despesas, quantificando quais os seus custos e benefícios, contribuindo para o aperfeiçoamento da forma de orçamentar, levando à origem de diversos modelos com o objetivo de aumentar a eficácia do Estado. Um desses modelos é o modelo de orçamentação *Activity Based Budgeting* (ABB) (Santos, 2010).

A Marinha enquanto Ramo das Forças Armadas, cuja missão principal é participar, de forma integrada, na defesa militar do País e assegurar o cumprimento das missões reguladas por legislação própria, apresenta uma estrutura hierarquizada e dividida por setores. Um dos seus setores funcionais é o Setor do Material, responsável por assegurar a gestão dos recursos materiais, constituído pela Direção de Abastecimento (DA), Direção de Infraestruturas, Direção de Navios e a Direção de Transportes.

A DA, enquanto órgão da Superintendência do Material, é responsável por assegurar a gestão dos assuntos relativos ao elemento funcional abastecimento da logística do material, assumindo uma relevante dimensão orçamental e organizacional, constituído uma entidade “ideal” para realizar trabalho de investigação.

Assim, o principal objetivo desta dissertação é estudar a adequação e validade da implementação do sistema de orçamentação ABB, na DA.

O trabalho desenvolvido tem como referência o método de investigação em Ciências Sociais proposto por Raymond Quivy e Luc Van Campenhoud, tendo-se identificado como método de investigação mais indicado, o método de estudo de caso, que é acompanhado por diversas etapas que levam à construção do estudo de caso, à

análise de resultados e ao desenvolvimento e explanação de conclusões e recomendações.

Efetuada a análise da problemática, a questão central, dupla, a que a presente investigação pretende dar resposta consiste em:

**Será exequível a implementação do sistema de orçamentação ABB na Direção de Abastecimento? E sendo exequível, trará benefícios sob o ponto de vista da afetação dos recursos atribuídos à Marinha Portuguesa?**

De forma a fundamentar a questão central equacionou-se, depois da descrição dos conceitos de base (ponto 1) e da caracterização da entidade objeto do estudo (ponto 2), um conjunto de perguntas secundárias apresentados no ponto 3 - Metodologia.

Com efeito, para uma melhor interpretação e compreensão do conceito ABB, é realizado, inicialmente, um enquadramento teórico que consiste na análise dos conceitos de orçamento, desde a evolução da noção de orçamento, abordando diversos métodos de orçamentação, nomeadamente, o método de orçamentação ABB, o conceito de orçamento tradicional e o seu ciclo orçamental, até por fim uma investigação da performance do ABB em entidades públicas.

Após este enquadramento teórico, segue-se no ponto 2 a fase de caracterização da entidade objeto de estudo, que se traduz na especificação da função que a unidade DA exerce, decompondo a sua estrutura organizacional, explicando as funções desde o diretor até às diversas divisões existentes na DA, e faz-se uma breve apresentação do método de orçamento adotado na Marinha.

Posteriormente é apresentado o estudo em si, com a apresentação detalhada do modelo de orçamentação concebido. É, de seguida, testada a viabilidade do modelo para um período de um ano usando custos reais. Os pontos cinco e seis descrevem as conclusões sobre o sistema concebido e confrontam as respostas para as questões colocadas para a dissertação. Por último, são ainda enumerados os contributos teóricos e práticos do estudo, as limitações e sugeridas futuras investigações a desenvolver.



# 1. Enquadramento teórico

## 1.1. Evolução da noção de orçamento

O conceito de orçamento resulta de um processo histórico que decorreu durante vários séculos, desde a necessidade de limitar o poder absoluto dos reis, na imposição dos impostos até aos dias de hoje, atingindo a plenitude do seu significado no século XIX, com a Revolução Francesa, quando passou a estar em vigor a condição avançada por Benjamin Constant (1767-1830) nos seguintes termos: “para que a liberdade de votar os impostos seja mais do que uma frívola cerimónia, importa que a liberdade política exista no seu todo” (Santos, 2010, p. 131).

Deste modo, os sistemas constitucionais da Europa Ocidental, na generalidade, utilizaram o método adotado pelo Parlamento de Inglaterra como padrão nos seus países, tal como Portugal. Neste modelo o Rei tinha de fazer uma previsão das despesas públicas para o ano seguinte, a fim de justificar a cobrança de impostos, que teria de ser aprovada pelo Parlamento através de votação (Santos, 2010).

Durante a evolução do conceito de orçamento, surgiram três grandes modelos de Estado que se associam a diferentes sistemas orçamentais. O primeiro modelo corresponde ao desenvolvimento do Estado Liberal que teve origem no século XVII, na Inglaterra. Ao Estado competia garantir a segurança, a justiça e a administração, sendo que o orçamento era elaborado de acordo com uma única dimensão, a de despesa (*line-item*), ou seja, a decisão orçamentária era realizada com base nesta, visto que a Administração Pública adotava um papel supletivo, permitindo que a economia seguisse naturalmente sem a sua intervenção (Schultze, 1968). Woodrow Wilson, 28º presidente dos Estados Unidos, foi um dos primeiros a defender o conceito de separação entre o processo político e o processo administrativo, como forma de combater a corrupção que perdurava na Administração Pública no final do século XIX. Relativamente ao processo político, este resumia-se na tomada de decisão das ações governamentais a executar, enquanto que o processo administrativo seria responsável por implementá-las da forma mais eficiente possível, existindo um controlo da legalidade dos dinheiros públicos. (Behn, 1999)

Segundo Oliveira (2000), no início do século XX, surgiu a segunda fase do sistema orçamental, assente na teoria defendida pelo Estado de Bem-estar-social. Este modelo teve origem no pensamento *keynesiano*, consistindo numa revisão do papel do Estado na economia, aumentando a sua intervenção. Nesta fase, o sector público

passou a gastar parcelas crescentes do Produto Interno Bruto (PIB), de forma a impulsionar a atividade económica, aumentando o número de funções que estava sob a sua responsabilidade. O Estado tornou-se o agente económico dominante, e o controlo da legalidade dos dinheiros públicos passou a ser insuficiente para o processo orçamental, isto é, para além de assegurar a legalidade, avaliavam o processo político em função dos benefícios que trariam para a economia, mais especificamente, a eficiência económica. Esta fase onde predominava a ação do Estado na economia, requer assim, um sistema orçamentário mais complexo, denominado de orçamento de desempenho (*performance budgeting*) que refletisse uma maior transparência dos gastos públicos e um maior controlo do processo administrativo, avaliando o seu desempenho, consistindo numa ferramenta de gestão (Schick, 1969).

Após esta fase, de salvaguarda de ideologias do Estado Intervencionista, surgiu a fase do neoliberalismo, a partir dos anos 70, ficando marcada, na Europa, pelo surgimento da União Económica e Monetária, que levou a uma nova retificação do processo orçamental. Neste processo, deixou de ser permitindo o acesso ao financiamento do Estado, junto do banco central, dificultando o aumento das despesas públicas. Desta forma, a soberania do Estado sobre a política orçamental ficou bastante restringida, na medida em que o orçamento das despesas foi condicionado pelas decisões intracomunitárias (que podem diferir com a medidas de alguns Estados-membros), com o acréscimo de se os países quiserem usufruir de alguns fundos comunitários, têm de contribuir com parte do financiamento dos projetos selecionados pelo Estado, o que implica a afetação de verbas inscritas no Orçamento de Estado (OE), (Coimbra, 2008).

Atualmente vivemos, num Estado que se designa de Estado de direito democrático, que segundo a Constituição da República Portuguesa, artigo 2.º, consiste no seguinte:

“A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.”

Este Estado baseia-se no princípio da soberania popular, ou seja, favorece a participação de todos os cidadãos em questões do domínio público, visando a satisfação do princípio democrático como garantia dos direitos fundamentais humanos.

Consequentemente, este contrasta com a ideia assente no Estado Liberal, visto que defende a participação do povo direta ou indiretamente, através dos seus representantes eleitos no processo de decisão do governo. Deste modo, respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias incentivando ao diálogo e pensamentos divergentes, com o objetivo de superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social (Silva J. A., 1988).

O aperfeiçoamento do sistema democrático, que permite uma maior participação da sociedade na determinação das necessidades do Sector Público, e a busca incessante pela implementação de um sistema orçamental que demonstre a maior transparência e eficiência económica, levaram a uma busca por métodos orçamentais mais adequados (Júnior, 2018).

## **1.2. Métodos de orçamentação**

### **1.2.1. Orçamento tradicional**

O Orçamento que está em vigor no Estado português é o Orçamento tradicional, também conhecido como Orçamento Incremental, que de acordo com a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)<sup>1</sup>, caracteriza-se por ser um documento onde estão previstas as receitas e as despesas do Estado.

Neste modelo, a Administração Pública efetua algumas incorporações no orçamento do ano anterior e elabora um modelo orçamental que ignora as mudanças/alterações na envolvente económica e social (Pacheco, 2019). É designado por incremental visto que o método de conceção do orçamento limita-se a transportar o orçamento do ano anterior, tendo apenas em consideração ajustamentos incrementais (ou marginais) (Pidgeon, 2010).

Este modelo, apresenta várias vantagens, tais como: a facilidade de interpretação e de preparação (visto que é baseado no ano anterior); é administrativamente acessível, permitindo aos gestores concentrarem-se nas áreas que se alteram, possibilitando uma melhor interpretação dos tópicos de mudança por parte dos ministros, representantes de partidos, leitores interessados, entre outros. Assim

---

<sup>1</sup> Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro.

sendo, também é mais económico, visto que não implica custos com a formação dos gestores e técnicos que elaboram o orçamento e pelo facto de implicar menor esforço por parte deste pessoal na elaboração do novo orçamento (*ibid*).

No entanto, apesar das vantagens, este modelo tem vindo a sofrer numerosas críticas, quanto à sua eficiência como ferramenta de gestão, nas quais se destacam: a rápida obsolescência, sendo bastante inflexíveis o que impede uma resposta expedita; raramente são aplicados estrategicamente e, em muitas circunstâncias, são contraditórios; preocupam-se principalmente com a redução de custos e muito pouco com criação de valor; constituem um obstáculo à inovação, restringindo, frequentemente, a flexibilidade; fortalecem barreiras departamentais e problemas de coordenação, em vez de estimularem o conhecimento compartilhado e por vezes, contribuem para que o pessoal se sinta subavaliado, devido ao facto de não colocar em prática todos os seus conhecimentos (Neely, 2003).

### **1.2.2. Orçamento por programas**

O Estado, no século XX, ao evidenciar o seu papel dominante na economia, fez emergir questões que iam muito para além do cumprimento da legalidade, levando a que se realizasse, uma reforma da medição do desempenho orçamental no sector público. Deste modo, a maioria dos países optou por desenvolver uma estrutura de Orçamentação por Programas (OP) (Gilmour & Lewis, 2006). Esta forma de orçamentar é caracterizada por divergir, com algumas ideias da orçamentação tradicional (Programas, 2007).

Segundo o Relatório Intercalar da Comissão para a Orçamentação por Programas<sup>2</sup>, a OP caracteriza-se pela mudança de perspetiva, deixando de estar centrada nos recursos, focalizando-se nas dotações orçamentais associadas aos resultados obtidos, tendo em conta as prioridades definidas pelo Governo. Portanto, “tão importante quanto saber a dimensão do envelope financeiro que é atribuído a um dado organismo, é a definição, a priori, dos objetivos que lhe estão associados e que, a

---

<sup>2</sup> Despacho 358-A/2007, de 1 de março- A Comissão para Orçamentação por Programas (COP), foi criada em 2007 procurando concretizar o ditame constitucional (artigo 105.º) que consagra a estruturação do Orçamento do Estado por programas em resultado de uma gestão por objetivos, estabelecendo as regras relativas à definição dos programas e medidas a inscrever no Orçamento do Estado, bem como ao acompanhamento da respetiva execução.

posteriori, permitirão aferir a eficácia da despesa” (Programas, 2007, p. 4). Por isso, cada programa é definido de forma objetiva e mensurável, respeitando as prioridades do Governo, clarificando os objetivos a atingir e os recursos afetos à sua concretização.

O modelo de OP apresenta, assim, diversas vantagens em relação ao modelo tradicional, visto que assenta, essencialmente, na avaliação do desempenho, sendo mais transparente e democrático, envolvendo uma maior participação da Assembleia da República (AR), que discute e aprova a afetação dos meios financeiros, analisando o bem-estar que resulta da intervenção do Estado. Por conseguinte, ao saber o desempenho do ciclo plurianual anterior, poderá influenciar a dotação orçamental, a atribuir no ano seguinte, permitindo vantagens evidentes para o planeamento e uma melhoria da eficiência constante (Programas, 2007).

Para implementação deste sistema, deve-se realizar uma classificação funcional, identificando-se as principais funções em que se inserem os gastos públicos, que se decompõem em Programas<sup>3</sup>, que, por sua vez, se subdividem em atividades<sup>4</sup>, dando origem à orçamentação por atividades. O modelo de OP, representa, deste modo, um passo em frente, na busca incessante de um sistema orçamental mais adequado, que permita realizar o controlo da legalidade e tenha em consideração a eficiência económica da despesa pública. No entanto, é necessário referir que este modelo, não é fácil de implementar, apresentando diversos obstáculos, desde a mensuração dos custos e da produtividade dos serviços públicos à carência de pessoal qualificado para proceder à respetiva mudança de sistemas de orçamentação (Santos, 2010).

### **1.2.3. Planning-Programming-Budgeting-System**

O método orçamental conhecido por *ciclo* (PPBS) teve a sua origem na década de 60, nos Estados Unidos da América (EUA), primeiramente adotado no Ministério da Defesa por Robert McNamara, em 1961, sob ordem do Presidente John F. Kennedy (Jones, 2005). Mais tarde o presidente Lyndon Johnson, emitiu um memorando para a progressiva implementação dos EUA (Hooper, 1968). No entanto, no final dos anos 60 e no início dos anos 70, os EUA sofreram uma crise

---

<sup>3</sup> Programas- São categorias de operações que dentro de uma função, geram um bem ou serviço público.

<sup>4</sup> Atividades- São operações que possuem determinadas tarefas homogêneas.

económica que fez com que o Presidente Richard Nixon abandonasse o uso do PPBS (Costa, 2016).

Este sistema é mais ambicioso que o orçamento por programas, preocupando-se com: (i) transmitir informação mais específica e concreta aos gestores, na tomada de decisão; (ii) definir mais especificamente os objetivos dos programas do Governo; (iii) analisar sistematicamente possíveis alternativas aos objetivos da Administração Pública e alterações aos programas para alcançar esses objetivos; e (iv) avaliar e comparar benefícios e custos dos programas; realizar um planeamento a longo prazo da atividade do Estado, calculando os custos e os benefícios dos programas para o futuro (Hooper, 1968)-

Deste modo, podemos admitir que na década de 60 o PPBS não era revolucionário, visto que as entidades privadas já utilizavam este tipo de sistemas há alguns anos. Portanto, este modelo representa uma reformulação da orçamentação por programas, consistindo para além de uma técnica orçamental, uma estratégia global que preenche várias funções. Assim, no processo PPBS, podem distinguir-se três fases básicas que ligam o planeamento ao orçamento por interface de programas. A fase de planeamento consiste na procura de identificação de objetivos presentes e futuros (podendo atingir um período de 20 anos), de forma a avaliar diferentes percursos para atingir estes objetivos. A fase de programação, baseia-se na etapa que define o caminho ótimo (programa mais eficiente) e os diversos meios para cumprir com os objetivos previamente definidos na fase de planeamento. Por fim, a terceira fase, baseia-se na tradução de cada programa plurianual em um grupo de parcelas anuais específicas, determinando os recursos necessários e as funções atribuídas (Giacomoni & Pagnussat, 2007).

De acordo com Santos (2010), apesar das vantagens evidentes deste modelo em relação ao orçamento tradicional, a aplicação do PPBS, na generalidade dos países, suscitou diversas dificuldades, essencialmente, pela falta de preparação das entidades públicas que dificilmente esquecem os métodos “tradicionais” de orçamento e adquirem capacidade técnica para trabalharem nestas áreas. Para além disso, a insuficiente informação, necessária para o cumprimento dos prazos do ciclo orçamental e o facto deste modelo implicar a diminuição da capacidade do “decisor político”, visto que este teria menor margem de manobra para tomar decisões, foram factores que influenciaram o ‘abandono’ deste modelo. No entanto, o PPBS, não visa suprimir o processo político de decisão, pois só através de critérios de natureza política os decisores conseguem

assegurar o bem-estar de todos os cidadãos, mas sim, torná-lo mais exigente e mais transparente, com programas alinhados com a eficiência económica.

#### **1.2.4. Orçamento Base-Zero**

O conceito de Orçamento Base-Zero (OBZ), tal como os métodos, anteriormente, estudados, não é recente, visto que os seus primeiros estudos surgiram nos EUA, durante a década de 60. O primeiro indício da utilização deste método, surgiu na elaboração de um planeamento orçamental para o Ministério da Agricultura dos EUA, quando o secretário da agricultura sugeriu que fossem reconsiderados os recursos básicos para cada setor, justificando-os a partir do zero (Herbert, 1977). Posteriormente, este método foi, ainda, implementado na empresa Texas Instruments Inc., para o planeamento orçamental do ano 1970, e no Estado da Geórgia em 1972<sup>5</sup> para uma análise de experiência, sendo generalizado pela administração federal norte-americana em 1977 (Santos, 2010).

Segundo Pyhrr (1972, p.142), um dos principais criadores do OBZ, o método consiste “num plano de ação e um processo orçamental que exige a cada dirigente que justifique detalhadamente a totalidade das dotações orçamentais que pede, impondo-lhe a obrigação de provar a necessidade de cada verba que pretende gastar”. Deste modo, é possível reconhecer que este sistema é único, pois para além de mudar a metodologia de orçamentar, cria uma profunda mudança de mentalidades, que altera as premissas implementadas com o modelo tradicional, fornecendo aos diretores informações minuciosas a respeito do capital necessário para a realização de tudo o que foi orçamentado. Assim sendo, em vez de se preocupar em comparar com os gastos e os benefícios realizados no passado, o OBZ procura atender às necessidades futuras, elaborando o orçamento com a devida classificação e justificação das dotações (McKinsey and Company, 2015).

Segundo (Santos, 2010), a principal característica do OBZ consiste em atender de igual forma a todas as parcelas da dotação orçamental de cada um dos serviços, como se tratassem de elementos completamente novos, em vez de se centrar apenas nas diferenças em relação ao orçamento anterior. Consequentemente, as novas

---

<sup>5</sup> O ex-Presidente Jimmy Carter que era Governador, nomeou Peter Pyrr responsável pelo processo orçamental do Estado, que concebeu a orçamentação de base zero enquanto trabalhava na Texas Instruments. Mais tarde Carter tentou aplicar a orçamentação de base zero ao Orçamento Federal.

atividades que eventualmente sejam propostas, são avaliadas da mesma forma que as atividades já existentes.

De acordo com Lunkes (2003), as principais características e objetivos do OBZ são: analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo do início, revendo toda a estrutura orçamental e definindo unidades orçamentais; estabelecer objetivos e metas para todas as unidades orçamentais, que justificam a atribuição de fundos públicos ao seu financiamento, assegurando a correta alocação dos recursos; incentivar a participação de todas as áreas para definir as atividades a desenvolver, podendo eliminar ou diminuir orçamentalmente, determinadas atividades, para dar lugar a novas mais eficientes, estabelecendo prioridades; criar blocos de decisão para identificar e descrever uma atividade específica de modo que a administração possa avaliá-los na forma de como atingem os objetivos definidos e estabelecer prioridades.

Apesar das diversas vantagens que este sistema apresenta, desde o aumento da motivação dos gestores, a utilização de recursos de forma muito mais eficiente, eliminando e identificando processos que não trazem benefícios, apresenta algumas desvantagens. As desvantagens do OBZ consistem, essencialmente, na maior concentração de recursos e dedicação de tempo por parte dos colaboradores na área orçamental, a necessidade de formação de pessoal na área, e em organizações de elevada dimensão, sem ferramentas adequadas será um enorme desafio. Para além disso, é necessário realizar um maior controlo devido à capacidade que os gestores detêm na identificação das atividades, sendo fundamental existir honestidade (Sousa, 2019).

É, ainda, importante salientar que a aplicação deste modelo na Administração Pública de um país, é considerada um pesadelo administrativo, e que alguns autores não consideram o OBZ o ato de iniciar orçamentos exatamente do zero ou que todos os programas e atividades sejam justificados, desde o seu início. Muitas organizações não realizam uma revisão completa de todos os elementos do programa durante o período de orçamento, visto que não é considerado viável, mas sim praticamente impossível, praticando este modelo de uma forma parcial (Sarant, 1978).

### **1.2.5. Análise Custo-benefício**

A Análise Custo-benefício (ACB) não é um sistema orçamental, mas antes um método de análise de projetos que se desenvolveu em simultâneo com os sistemas orçamentais anteriormente abordados. A ACB surgiu inicialmente quando o engenheiro francês Jules Dupuit (1804-1866), usou para demonstrar os benefícios que os cidadãos retiravam da utilidade das obras públicas, tendo vindo a ser aplicada na análise de projetos nas áreas dos transportes, saúde pública, justiça, defesa, educação e ambiente, entre outros. (Silva & Salvado, 2015). A partir da década de 30, um diploma do governo federal dos EUA, que se comprometia a construir obras públicas, com benefícios económicos superiores aos custos correspondentes, marcou o desenvolvimento da ACB, influenciando o desenvolvimento dos conhecimentos nesta área (Santos, 2010).

A ACB traduz-se num método baseado na noção de preferência humana, que se encontra ligada à utilidade e ao bem-estar dos cidadãos. Deste modo, tal como o nome indica, estuda a relação entre os custos e os benefícios de um projeto, expressos em termos monetários, avaliando o impacto económico líquido de um projeto de investimento. Portanto, de uma forma geral, identifica e soma todos os aspetos positivos (benefícios), quantificando-os, e identifica e subtrai todos os aspetos negativos (custos), sendo que a diferença entre estes dois, irá permitir avaliar a viabilidade da implementação de uma atividade ou projeto (Gestão, 2013).

O objetivo principal da ACB é atingir a racionalidade económica na tomada de decisão, utilizando seis passos na análise dos projetos, que são os seguintes: (i) Identificação dos custos e dos benefícios aplicáveis; (ii) escolha das principais alternativas; (iii) previsão dos impactes quantitativos ao longo da sua vida útil; (iv) expressão monetária dos impactes quantitativos; (v) cálculo do valor atual dos custos e dos benefícios, resultando no valor atual líquido do projeto; e por fim, (vi) a ordenação dos projetos (Santos, 2010).

A implementação da ACB, nunca é uma tarefa fácil, visto que é um processo complexo que envolve um longo percurso. Uma das desvantagens deste tipo de modelo, é o facto, da estimativa dos impactos potenciais de um projeto acabar por ser um pouco subjetiva, visto que, por vezes, é muito difícil definir o valor dos custos e dos benefícios, levando a que existam erros de omissão, previsão, medição e avaliação. Para além disso, este tipo de análise não tem em conta, fatores não-monetários, o que é relevante, visto que por vezes, em investimentos mais estratégicos, os benefícios intangíveis

ultrapassam os benefícios financeiros. Todavia, é o sistema mais consistente que existe no apoio à tomada de decisão, simplificando as decisões dos projetos mais complexos (Carvalho, 2015).

## **1.2.6 Orçamentação baseada em atividades**

### **1.2.6.1. Custeio baseado em atividades**

Com o objetivo de atingir uma melhor percepção do conceito de orçamentação baseada por atividades (ABB), é fundamental interpretar, preliminarmente, o sistema de custeio baseado em atividades (ABC).

A abertura de mercados e a permanente concorrência, são alguns dos fatores que levaram aos diretores e gestores das organizações a procurarem sistemas de tomada de decisão, que permitam assegurar a eficiência da empresa, produzindo o máximo exequível de output com a utilização do mínimo possível de recursos. Por conseguinte, a Contabilidade de Gestão passou a ganhar maior importância, visto que permite facultar o acesso a informações consistentes, neste domínio, que auxiliam os administradores na tomada de decisão e um controlo eficiente das suas organizações (Wernke, 2005).

O aumento significativo dos custos fixos industriais<sup>6</sup>, acompanhado da diminuição da quantidade de mão-de-obra direta necessária para a produção, que se deveram sobretudo ao elevado desenvolvimento tecnológico registado, levou a que existisse uma proposta de substituição dos sistemas tradicionais de custeio existentes. Estes sistemas, desde o Sistemas de Custeio Total ao Sistema de Custeio Variável, utilizavam vários métodos para calcular, efetivamente, a quantidade de custos fixos industriais, que ocorriam durante um determinado período, e que contribuíam para a produção e as vendas da organização durante esse período. Estes sistemas baseiam-se essencialmente nos seguintes: (i) Sistema de Custeio Total, que consiste num método de apuramento do custo dos produtos/ serviços que para além dos custos variáveis industriais<sup>7</sup>, inclui também os custos fixos industriais, podendo ser

---

<sup>6</sup> Custos fixos industriais - Consistem nos custos geralmente associados a uma determinada capacidade instalada, que se mantêm inalteráveis, seja qual for o nível de utilização dessa capacidade.

<sup>7</sup> Os custos variáveis industriais consistem nos custos ocorridos num determinado período que verificam uma relação direta com a quantidade produzida (Franco, et al., 2005).

considerados na sua totalidade (Sistema de Custeio Total Completo), ou é apenas considerada uma proporção ponderada desses custos (Sistema de Custeio Total Racional<sup>8</sup> e o Sistema de Custeio com Imputação dos Custos Fixos Industriais por Quota Teórica<sup>9</sup>); (ii) o Método das Seções Homogêneas é outro método de apuramento de custos que caminha para o ABC, estruturando a empresa em seções organizacionais (Principais, Auxiliares e de Aprovisionamento) que devem deter um responsável, tarefas homogêneas, e sempre que possível, identificar uma unidade de medida da atividade desenvolvida (Unidade de Obra). Neste modelo os custos são todos atribuídos às respectivas seções, com o objetivo de calcular os custos totais de determinados produtos. Este método de custeio consiste, num grande avanço, no que respeita à contabilização dos custos indiretos, uma vez que a departamentalização das organizações, permite reduzir as distorções, provocadas pelo uso de métodos baseados em fórmulas, que não transmitem a realidade. Ao permitir a atribuição dos custos indiretos a determinadas seções, e dentro destas seções, posteriormente, atribuir os custos aos produtos, através de sistemas de equações, permite uma atenuação dos problemas causados na atribuição dos custos indiretos aos produtos, no entanto não elimina esta situação, visto que não deixa de se basear em fórmulas (Martins, 2000).

O sistema de custeio ABC foi introduzido nos anos 70, para responder às insuficiências decorrentes da imputação dos custos fixos industriais à produção, por outras palavras, atenuar ainda mais as distorções realizadas na atribuição dos custos indiretos aos produtos (Franco, *et al.*, 2005). O ABC não se baseia apenas na repartição dos custos fixos industriais, diferindo do método das seções homogêneas, uma vez que os objetos de custeio não consomem custos, mas, sim as atividades. Para além disso, este método procura reduzir de uma forma mais aperfeiçoada, a atenuação dos problemas dos custos indiretos, introduzindo uma técnica baseada no rastreamento de custos, que utiliza métodos de atribuição de custos menos arbitrários, que se baseia na utilização de *cost drivers*<sup>10</sup> para relacionar os custos (Ching, 1995). Deste modo, o ABC tem como pressuposto definir e medir o custo dos recursos que são utilizados por cada

---

<sup>8</sup> No Sistema de Custeio Total Racional os custos fixos industriais a imputar consideram a diferença existente entre a produção considerada normal e a produção realmente efetuada.

<sup>9</sup> No Sistema de Custeio com Imputação dos Custos Fixos Industriais por Quota Teórica a imputação dos custos fixos industriais tem em conta a sazonalidade da produção, repartindo os custos anuais tendo em conta uma quota teórica que se multiplica pelas quantidades produzidas em determinado mês.

<sup>10</sup> Este conceito é abordado mais adiante.

atividade que, posteriormente, são consumidas pelos objetos de custeio<sup>11</sup>, conforme demonstrado na figura 1. (Nakagawa, 1994).

Portanto, este sistema de custeio assenta na ideia base que o conjunto de custos ou recursos de determinado intervalo de tempo é distribuído por todas as atividades identificadas, através de unidades de custo, podendo estar relacionados com unidades de volume ou não, ou seja, contabiliza todos os custos inerentes a cada atividade, (desde os custos variáveis com a produção aos custos fixos) procurando solucionar a problemática dos custos indiretos, incrementado a capacidade estratégica da organização (Kaplan & Cooper, 1992).

Deste modo, é essencial, definir o conceito de atividade que, segundo Oliveira (2006) é o resultado da combinação de recursos pessoais, tecnológicos, materiais e financeiros, tendo como objetivo dar origem a um produto ou a prestação de um serviço. A identificação das atividades numa organização, segundo Nakagawa (1994) realiza-se através de técnicas como: a observação, o registo de tempos, questionários aos membros dessa organização, storyboards e entrevistas.

As atividades para serem realizadas exigem recursos, que necessitam de *cost drivers*, para estabelecerem a ligação entre estes. Os *cost drivers* consistem, assim, no fator que determina ou influencia a forma de como as atividades vão “consumir” ou “utilizar” os recursos, definindo o volume de custos que vão ser atribuídos às atividades. (Martins, 2000). Desta forma, os recursos consumidos devem ser atribuídos às atividades respetivas, podendo ser repartidos por estas, perante utilização mútua, medindo a utilização de recursos indiretos nas diversas atividades. Por outro lado, os *cost drivers* de atividades servem para relacionar as atividades com os objetos de custeio, como se ilustra na figura seguinte.

---

<sup>11</sup> Os objetos de custeio são caracterizados pelos produtos e serviços finais das organizações.

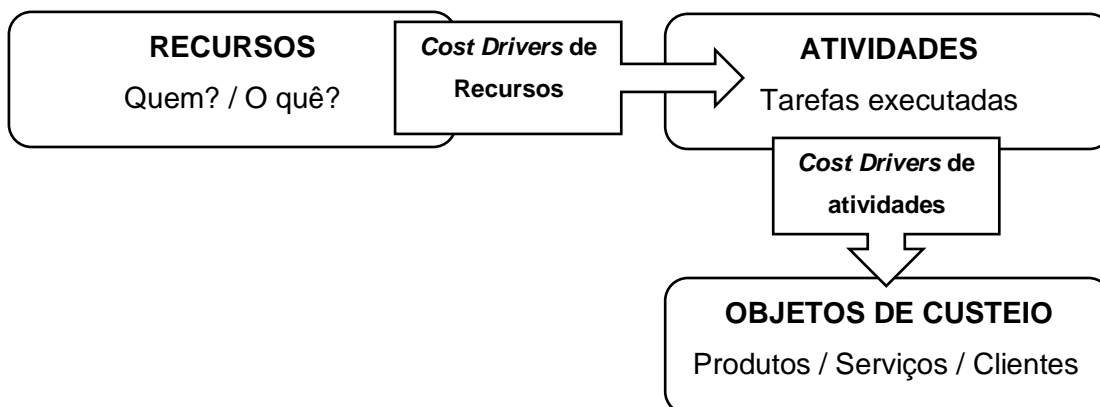


Figura 1 - Estrutura básica do ABC<sup>12</sup>

Este método apresenta diversas vantagens em comparação com os métodos de custeio tradicional, mencionadas por vários autores. Entre as vantagens do ABC, segundo Cogan (1994), está a melhoria na tomada de decisão, no que respeita a questões de gestão, visto que este método permite uma melhor transparência no que respeita à existência de custos indiretos, que são desprezados por métodos que se baseiam no volume de produção. Deste modo, propicia uma melhor visualização do impacto causado por estas decisões, uma vez que as medidas são tomadas em determinadas atividades, permitindo um melhor controlo de custos.

A análise do ABC também, possibilita que sejam calculados os custos das atividades ocorridas numa organização, determinando as que não agregam valor. Deste modo, é possível realizar uma visualização das atividades que podem ser melhoradas, reestruturadas ou, até mesmo, eliminadas, de forma a melhorar o desempenho competitivo da organização (Martins, 2000).

Apesar das suas vantagens, apresenta algumas limitações ou restrições, tais como: a aparente transformação de custos fixos em custos variáveis, na medida que todos os custos são apropriados às atividades, induzindo a uma apuração de custos unitários excessivamente alta, para períodos de produção que sejam menores à capacidade normal da organização (Leone, 2000). Além disso, a repartição dos custos fixos pelas várias atividades da organização realizada através de *cost drivers* está sujeita a elevada subjetividade, além de que este sistema não aborda alguns conceitos

<sup>12</sup> Fonte: Adaptado de Gasparetto (1999).

avançados de mensuração, tais como o valor económico, custos de oportunidade, equivalência de capitais, entre outros (Catelli & Guerreiro, 1994).

#### **1.2.6.2. Orçamento baseado em atividades**

O ABB é atualmente uma ferramenta de gestão que, quando implementada com sucesso, possibilita à administração da organização diferenciar-se, consistindo num sistema interessante de aprofundar o seu estudo e avaliar a possibilidade da sua implementação, numa entidade pública, nomeadamente na Marinha Portuguesa (Silva, *et al.*, 1999).

A ideia implícita no sistema ABB, não é propriamente uma novidade, visto que o conceito apareceu pela primeira vez nos anos 90, por um consórcio que cria modelos inovadores de gestão, designado de Consortium for *Advanced Management International* (CAM-I), com sede nos EUA, que se focava na resolução de problemas relacionados com o processo tradicional de orçamentação (Pietrzak, 2013).

O conceito implícito no sistema ABB surgiu do desenvolvimento da ideia assente no sistema ABC, tendo como objetivo e missão identificar os recursos que devem ser atribuídos a cada atividade, necessários para a fabricação de bens ou a satisfação de um serviço (Hansen, 2011). Segundo Kaplan e Cooper (1999), este processo é o inverso do processo do ABC, visto que este último tem início na atribuição dos custos dos recursos às atividades, e de seguida, o custo das atividades até aos objetos de custeio, enquanto que o ABB consiste num plano financeiro e quantitativo que prevê o custo de recursos que será necessário para a produção de determinado objeto de custeio, ou seja, os outputs são definidos previamente consoante os objetivos estratégicos duma organização, para posteriormente chegar ao custo dos recursos, tal como se pode observar na figura seguinte.

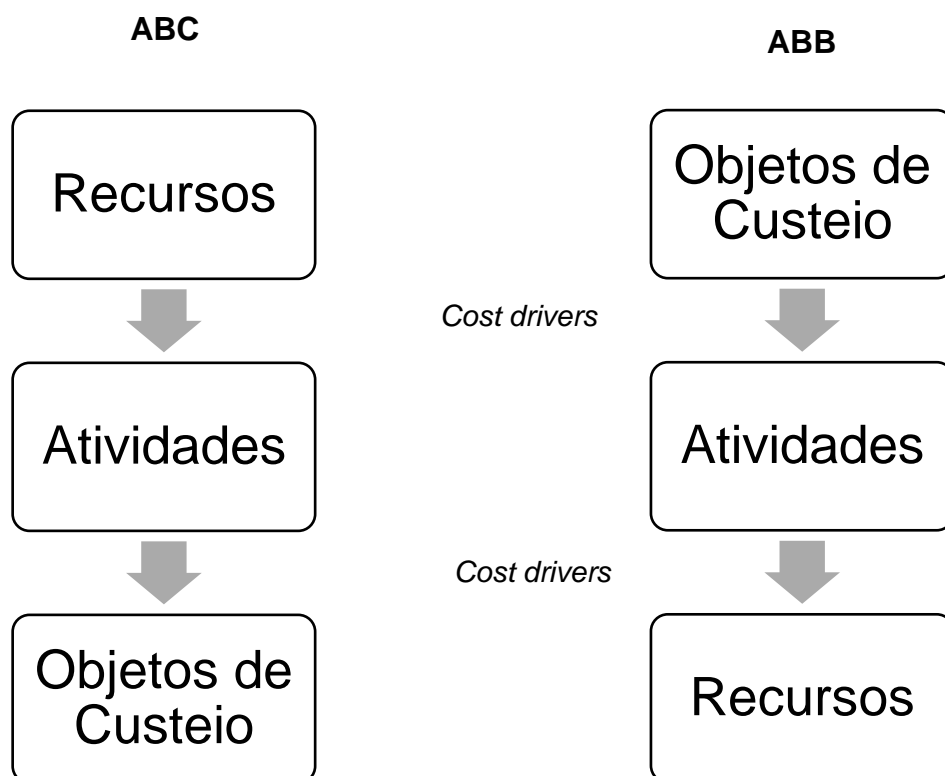


Figura 2 - O ABB visto como o ABC invertido

De acordo com Horngren, *et al.* (1997, p.121) o sistema de orçamentação ABB traduz-se no seguinte:

"O orçamento por atividade centraliza a atenção nos custos das atividades necessárias à fabricação e venda de bens e serviços. Ele decompõe os custos indiretos em centros de custos com atividades homogêneas. Os gestores utilizam o critério de causa e efeito para identificar os drivers de custos de cada um desses centros de custos indiretos".

Um dos maiores desafios para os gestores de topo, sempre foi a redução dos custos indiretos, principalmente com o crescimento da concorrência que leva a que os preços de venda sejam cada vez mais competitivos. Através da utilização da orçamentação por atividades os custos fixos são transformados em variáveis ao longo do tempo, possibilitando a sua gestão e redução, juntamente com a eliminação de atividades que não apresentam um acréscimo de valor para a empresa (Silva, *et al.*, 1999).

Este sistema ao permitir que os custos previstos sejam diretamente associados às atividades possibilita uma maior precisão do processo de planeamento e executar

correções mais efetivas, permitindo realizar orçamentos mais realísticos, melhorar o processo de identificação de recursos necessários e ainda uma associação mais precisa dos custos aos objetos de custeio (Pietrzak, 2013).

Deste modo, o ABB reflete atividades e não recursos, ou seja, quantifica as atividades necessárias para transformem os recursos da organização em produtos e/ou serviços finais. Assim, o ABB identifica quais as atividades desenvolvidas na organização e quais são os seus custos, para alcançar os objetivos, previamente, definidos.

Segundo Bleeker ( apud Vanzella e Lunkes, 2006) para a implementação do modelo ABB, é necessário realizar oito etapas, após conhecer bem quais são os objetivos financeiros da organização. As etapas iniciais podem ser repetidas tantas vezes quanto for necessário até ser atingido o equilíbrio financeiro e operacional necessário. As etapas são as seguintes, de acordo com a figura 3:

1. Determinar a previsão de procura para cada produto (objeto de custeio);
2. Identificar a taxa de consumo das atividades (*cost driver* de atividade);
3. Multiplicar a previsão de procura do produto pela taxa de consumo da atividade, para então calcular as necessidades de atividade (em quantidades);
4. Prever a procura de atividades;
5. Identificar a taxa de consumo dos recursos (*cost driver* de recursos);
6. Multiplicar o total das atividades requeridas (em quantidades) com a taxa dos recursos consumidos, para calcular a quantidade de recursos necessários para satisfazer a previsão de procura para os objetos de custeio.
7. Converter o total dos recursos requeridos (em quantidades) em custos dos recursos exigidos;
8. Acumular o custo total dos recursos estimados para atender a previsão de objetos de custeio.

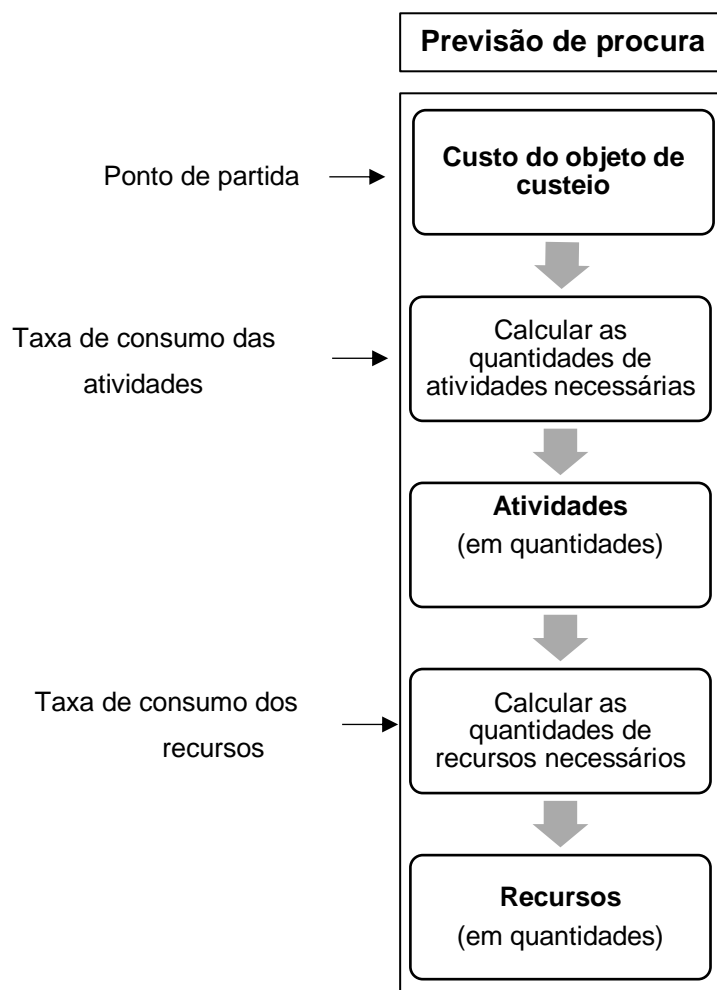


Figura 3 - Modelo básico de conceção do ABB através de oito etapas

Fonte: Adaptado de Vanzella e Lunkes (2006)

As etapas, anteriormente referidas, são, por vezes, um pouco demoradas, sendo que nas organizações de maior dimensão podem demorar cinco a sete meses. Segundo Vanzella e Lunkes (2006), é possível dividir estas oito etapas em três fases distintas: a contextualização, que consiste na fase que guia a elaboração do orçamento, contemplando a avaliação do ambiente operacional atual da organização, a atualização e o planeamento do produto e do lucro a longo prazo, e para além disso, os objetivos do orçamento anual baseados no plano de longo prazo, anteriormente realizado e as previsões, metas e objetivos exigidos aos gestores com responsabilidade orçamental; a segunda fase, que constitui a elaboração do orçamento, é a fase que requer análises detalhadas e estimativas de atividades e recursos necessários, incluindo a preparação e consolidação do orçamento, ilustrada num formato de demonstração financeira,

baseados em dados históricos e previsões; e por fim a fase de revisão e aprovação que traduz-se na identificação de potenciais problemas identificados nas previsões orçamentais e na aprovação de limites de gastos a realizar. Nesta fase são pedidas revisões do orçamento ou é realizada a sua aprovação.

Após entender o funcionamento do ABB, é de elevada relevância constatar as vantagens de adotar este modelo. A principal vantagem do ABB é que pelo facto de os custos estarem associados às atividades, permite um planeamento orçamental muito mais preciso, e que sejam efetuadas correções mais efetivas, ao eliminar ou reduzir determinadas dotações, reduzindo os custos da organização. Este modelo, permite, ainda, realizar uma melhor avaliação de todo o processo, apresentando uma visão mais precisa das atividades necessárias à organização em causa. Outra vantagem, é o aumento da competitividade, visto que ao reduzir custos e despesas na execução de atividades, irá resultar na diminuição dos custos de produção, aumentando os lucros e garantindo uma maior competitividade por parte da organização. Para além disso, permite uma melhor avaliação dos custos gerais (indiretos), que podem representar uma maior proporção do que os custos operacionais (diretos). Ao reconhecer os *cost drivers* é possível melhorar o controlo das causas desses custos e efetuar-se um esforço para diminuí-las. Por fim, este método é ideal como ferramenta de análise a decisões estratégicas, visto que com a informação obtida através deste processo, podem ser realizadas alterações profundas neste, que redefinam o modelo orçamental, eliminando desperdícios (Camargo, 2018).

No entanto, este modelo, também apresenta algumas desvantagens, designadamente a sua implementação poder ser dispendiosa e complexa, requerendo uma compreensão profunda, o que leva a gastos com a formação do pessoal. Para além disso, é necessário consumir mais recursos da organização, visto que o modelo incentiva à comunicação e participação de mais colaboradores para auxiliar na delineação do mapa de atividades. O facto de os custos indiretos não variarem diretamente com o volume de atividades, pode gerar problemas a longo prazo. Apesar das desvantagens referidas, este modelo apresenta-se ideal para a implementação em grandes organizações com custos indiretos de proporção significativa em relação aos custos operacionais (Pietrzak, 2013).

### **1.3. Ciclo orçamental**

Para uma melhor perceção do orçamento elaborado na Marinha Portuguesa é importante analisar o ciclo orçamental do Orçamento de Estado.

O ciclo orçamental, numa perspetiva global, consiste num processo complexo que abrange várias fases diferenciadas, ainda que naturalmente complementares, que ocorrem desde a preparação do orçamento até à entrega da conta geral do Estado e sua discussão/ aprovação na Assembleia da República (AR), com respetivo parecer do Tribunal de Contas<sup>13</sup>.

Estas fases repartem-se por um período superior ao ano económico, repetindo-se pela mesma ordem em todos os orçamentos, sendo relevante constatar as principais questões abordadas nas diferentes fases deste ciclo, como se pode observar nos pontos seguintes (Santos, 2010).

#### **1.3.1. Preparação do orçamento**

A preparação do orçamento de Estado é da incumbência do Governo e inicia-se, de acordo com o artigo 32.º da LEO, com a apresentação da revisão anual do Programa de Estabilidade (PE)<sup>14</sup> à AR e, posteriormente, à Comissão Europeia (CE), até dia 30 de abril. Esta fase abrange, ainda, a Proposta de lei das Grandes Opções em Matéria de Planeamento e da Programação Orçamental Plurianual, doravante designada por Lei das Grandes Opções<sup>15</sup>.

A atualização do Programa de Estabilidade, consiste na especificação das “medidas de política económica e de política orçamental do Estado português,

---

<sup>13</sup> A missão do Tribunal de Contas é, nos termos da Constituição e da Lei: “Fiscalizar a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, julgar as Contas que a Lei manda submeter-lhe, dar parecer sobre a Conta Geral do Estado e sobre as Contas das Regiões Autónomas, apreciar a gestão financeira pública, efetivar as responsabilidades financeiras e exercer as demais competências que lhe forem atribuídas pela Lei” (Artigo 214º da Constituição; Artigo 1º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas [LOPTC]).

<sup>14</sup> Programa de Estabilidade consiste numa projeção económica, financeira e orçamental elaborado pelo governo para o quadriénio seguinte, que assume a continuidade da estratégia de política económica e orçamental definida no Programa do XXI Governo Constitucional e da orientação reformista estabelecida no Programa Nacional de Reformas (PNR), (Constitucional, 2019).

<sup>15</sup> A Lei das Grandes Opções consiste num instrumento de política económica do Governo, apresentado ao Parlamento, até 15 de outubro de cada ano, devendo estar harmonizada com a lei do Orçamento do Estado, visto que as escolhas em matéria de receita e de despesa do Estado são condicionadas pelas opções de política económica.

apresentando de forma detalhada os seus efeitos financeiros, o respetivo calendário de execução e a justificação dessas medidas” (alínea 4 do artigo 33.º da LEO, devendo ser entregue até ao dia 15 de abril à AR, que procederá à sua apreciação num prazo de 10 dias e, por fim, será entregue à Comissão Europeia até ao dia 30 do mês de abril, referente aos quatro anos seguintes, de acordo com o artigo 33.º da LEO.

A Lei das Grandes Opções subdivide-se na identificação nas seguintes fases: “planeamento das opções de política económica”; e na “programação orçamental plurianual, para os subsetores da administração central e segurança social”, sendo assim, apresentada à AR, até ao dia 15 de abril com um prazo de 30 dias para a sua aprovação, de acordo com o artigo 34.º da LEO.

Ainda nesta fase, de preparação do orçamento, a Direção-Geral do Orçamento, exerce um papel central no processo, agrupando os orçamentos privativos dos Fundos e Serviços Autónomos (FSA), o projeto de orçamento da Segurança Social e as propostas de despesa dos Serviços Integrados, para juntamente com a previsão de receitas, elaborada pelos Serviços competentes do Ministério das Finanças, ser compilada num projeto de OE, entregue ao Ministro das Finanças. Na sequência deste processo, o Governo aprova, em Conselho de Ministros a Proposta de Lei do Orçamento do Estado, até 15 de outubro, segundo a LEO, que irá ser apresentada à AR e à Comissão Europeia (CE) (Santos, 2010).

Posto isto, a AR dispõe de um prazo de 45 dias para a discussão da Proposta de Lei, preliminarmente na sua generalidade e, após ser aprovada, é discutida ao pormenor na especialidade. Nesta última, os Mapas orçamentais que integram a Lei de orçamento de Estado, assim como os artigos que a constituem são analisados individualmente (Direção-Geral do Orçamento, 2020). No caso de rejeição da proposta de lei do Orçamento do Estado, a vigência da lei do OE do ano em vigor, é prorrogada num regime transitório de execução orçamental, segundo o artigo 58.º da LEO.

### **1.3.2. Execução do Orçamento**

A execução orçamental é da competência do Governo, iniciando-se no dia 1 de janeiro do ano em vigor, executando o estabelecido no respetivo orçamento desse ano. Esta execução não se baseia, apenas, na cobrança de receitas e na autorização de despesas, envolvendo, assim, um conjunto de disposições necessárias para a

realização do orçamento, descritas no Decreto-Lei de Execução Orçamental que deve ser elaborado pelo Governo.

A cobrança de receitas é realizada consoante a sua classificação, sendo as receitas tributárias de natureza coerciva as que têm maior influência no orçamento. Para além disso, as receitas devem de ser de natureza legal e terem sido objeto de inscrição orçamental.

No que respeita à autorização da despesa, consiste na permissão concedida para a aplicação de determinado montante de uma dada rúbrica orçamental para financiar uma operação específica. Depois de assumidos os compromissos jurídicos (contratos públicos, ajustes diretos, entre outros) e prestados os serviços requisitados, procede-se à autorização do pagamento de despesa e o respetivo pagamento dos montantes devidos. (Parlamento Europeu, 2020).

É ainda nesta fase que se realiza o controlo orçamental, que se baseia no confronto da forma como se obtiveram e usaram os dinheiros públicos, podendo ser de carácter interno, quando a capacidade de fiscalizar está dependente do poder executivo, e de carácter externo quando a entidade fiscalizadora não está dependente de qualquer vínculo em relação ao Governo (Santos, 2010).

### **1.3.3. Conta Geral do Estado**

A Conta Geral do Estado é o processo que encerra o ciclo orçamental, sendo, portanto, apresentada pelo Governo até 30 de junho do ano seguinte ao de execução, abrangendo as contas da administração central (AC) (todos os valores de receita e despesa do Estado) apresentadas em contabilidade orçamental, e a da segurança social (SS) em base orçamental e patrimonial, consistindo no principal documento de prestação de contas do Estado. À Assembleia da República, no âmbito da sua capacidade de controlo, compete apreciar e aprovar a Conta Geral do Estado até 31 de dezembro, precedendo parecer do Tribunal de Contas (Assembleia da República, 2020).

Esta conta é de deveras importância, porque tal como o nome indica, o Orçamento de Estado consiste em meras previsões, pelo que a realidade de receitas e das despesas públicas propenderá a ser diferente dos valores previstos. Deste modo, será de particular relevância saber quais foram realmente os valores que o Estado recebeu e gastou. A cada OE corresponde uma Conta Geral do Estado (CGE), que não

se baseia num simples resumo orçamental, integrando um Relatório de Análise Global e Conta da Segurança Social<sup>16</sup> e o Relatório do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno<sup>17</sup> (Santos, 2010).

Para além disso, a CGE compreende os mapas contabilísticos gerais<sup>18</sup>, os agrupamentos de contas e um conjunto de elementos informativos.

Posto isto, a Conta Geral do Estado é submetida a parecer do Tribunal de Contas, a remeter à Assembleia da República até 30 de setembro do ano seguinte ao de execução, acompanhado com as respostas das entidades às questões que esse órgão lhes formulou. De seguida, a AR através do seu poder de fiscalização da execução orçamental atribuído pela Constituição, aprecia e aprova este documento até dia 31 de dezembro do ano seguinte ao ano de avaliação.

#### **1.4. Desempenho do sistema de orçamentação baseado em atividades aplicado a entidades públicas**

As implementações de sistemas de gestão inovadores em entidades públicas têm vindo a aumentar. No entanto, o conceito da *performance* da orçamentação baseada em atividades aplicada a entidades públicas requer uma particular consideração em todo o seu processo, visto que as principais receitas destas entidades provêm do Estado, implicando uma maior atenção e um controlo mais rigoroso (Yamamoto, 2010).

Segundo Wilson (1989), o serviço prestado pelas entidades públicas, no que respeita aos seus *outputs* e à sua capacidade de verificar os resultados atingidos, não é facilmente classificado, nem objetivamente observável. Deste modo, defendia que os serviços públicos não se ajustavam a novas formas de gestão orçamental. Holmstrom

---

<sup>16</sup> O Relatório de Análise Global e Conta da Segurança Social contém uma série de quadros que transpõem a evolução da economia portuguesa e finanças públicas, da consolidação orçamental e da situação financeira das Administrações Públicas, para além da conta de execução orçamental da Segurança Social, como também, o seu Balanço e Demonstração de Resultados. (Orçamento, 2018).

<sup>17</sup> O Relatório do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno consiste na análise realizada do sistema de controlo interno da Administração Financeira do Estado e os resultados das atividades desenvolvidas. (Orçamento, 2018).

<sup>18</sup> Os Mapas contabilísticos gerais abrangem informações relativas à execução orçamental, à situação de tesouraria, à situação patrimonial e a conta dos fluxos financeiros dos Serviços Integrados do Estado. (Orçamento, 2018).

e Milgrom (1991), de acordo com a ideia defendida por Wilson (1989), afirmavam, igualmente, que as entidades que produzissem um elevado número de serviços, necessitando de diversas atividades e envolvendo uma diversidade de relações para atingirem os seus objetivos, nem sempre produziam resultados eficientes, podendo existir erros de medição do seu desempenho.

Apesar destes pontos contra, a implementação de sistemas de gestão inovadores, como o ABB, foram surgindo, a partir de 1990, de forma crescente nalgumas entidades públicas. Vários estudos já foram realizados nesta área, comprovando a utilidades destes modelos de gestão, apesar de algumas lacunas que se prendem com a densidade de informação. Para se obter o maior benefício possível deste modelo, é necessário que a sua implementação seja realizada de forma correta tanto pelos gestores de topo, como o restante pessoal da organização que é responsável por colocar em prática este modelo, de forma a atingir a melhor exatidão no apuramento de custos da organização, implicando uma melhor perceção das atividades existentes e o aumento da comunicação entre todos os indivíduos da organização (Innes & Mitchel, 1995).



## 2. Caracterização da entidade objeto de estudo

A Marinha, enquanto organização, é liderada pelo Chefe de Estado-Maior da Armada (CEMA), entidade superior da Marinha, responsável por comandar todo o seu universo, dirigindo, coordenando e administrando toda a organização. O CEMA relaciona-se diretamente com o Chefe do Estado-Maior-General das Forças Armadas (CEMGFA), para questões que envolvam a prontidão, o emprego e a sustentação das forças, cumprindo o dever de executar todas as missões atribuídas por este. Possui ainda uma relação direta com o Ministro da Defesa Nacional, nos aspetos relacionados com a gestão corrente de recursos da Marinha, bem como com o funcionamento dos órgãos, serviços ou sistemas regulados por legislação própria. Para além destas funções é a Autoridade Marítima Nacional (AMN). (Lei Orgânica n.º 6/2014, de 1 de setembro)<sup>19</sup>

De acordo com o artigo 6.º da Lei Orgânica da Marinha<sup>20</sup>, para o cumprimento das missões atribuídas, a Marinha compreende a seguinte estrutura: i) O Estado-Maior da Armada (EMA), que consiste no “órgão de estudo, conceção e planeamento das atividades da Marinha, para apoio à Decisão do CEMA” (alínea 1 do artigo 11.º da LOMAR); ii) Os Órgãos Centrais de Administração e Direção (OCAD’S), que detêm carácter funcional e asseguram a direção e execução de atividades de determinadas áreas, nomeadamente, dos recursos humanos, materiais, financeiros, de informação e de infraestruturas (artigo 12.º da LOMAR); iii) O Comando Naval (CN), que é o órgão responsável pela componente operacional de toda a Marinha, no que respeita à preparação, o aprontamento e a sustentação das forças e meios navais (artigo 17.º da LOMAR); iv) Os Órgãos de Conselho que destinam-se “a apoiar as decisões do CEMA em assuntos especiais e importantes na preparação, disciplina e administração da Marinha” (alínea 1 do artigo 19.º da LOMAR); v) O órgão de Inspeção-Geral da Marinha (IGM), que tem como missão “apoiar o CEMA no exercício da função de controlo e avaliação, sem prejuízo da atividade de outros órgãos, no mesmo âmbito” (alínea 1 do artigo 23.º da LOMAR); vi) Os órgãos de base que “têm por missão a formação, a sustentação e o apoio geral da Marinha” (alínea 1 do artigo 24.º); vii) Os elementos da componente operacional do sistema de forças, que consistem nos sistemas de forças e os meios da Marinha (artigo 31.º da LOMAR); viii) e por fim, os órgãos e serviços

---

<sup>19</sup> Procede à primeira alteração à Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas, aprovada pela Lei Orgânica n.º 1 - A/2009, de 7 de julho, compreende toda a informação relativa à Estrutura das Forças Armadas.

<sup>20</sup> A Lei Orgânica da Marinha, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 185/2014 de 29 de dezembro, compreende toda a organização da Marinha.

regulados por legislação própria, que consistem no Instituto Hidrográfico (IH)<sup>21</sup> e no Serviço de Busca e Salvamento Marítimo (SBSM)<sup>22</sup> (artigo 36.º da LOMAR). A estrutura organizacional da Marinha encontra-se esquematizada no anexo A.

A entidade de estudo, Direção de Abastecimento (DA), encontra-se na direta dependência de um dos OCAD's. Os OCAD'S da Marinha têm carácter funcional distintos, visando assegurar a direção e execução de determinadas áreas específicas, subdividindo-se em Superintendências, do Pessoal (SP), do Material (SM), das Finanças (SF) e das Tecnologias da Informação (STI). No que respeita à DA, segundo a Lei Orgânica da Marinha, constitui uma unidade pertencente à SM juntamente com a Direção de Infraestruturas, a Direção de Navios e a Direção de Transportes (Decreto Regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho).

Segundo o artigo 2.º do Regulamento Interno da Direção de Abastecimento<sup>23</sup>, a DA é o órgão da SM que tem como natureza:

*“(...) assegurar a gestão dos assuntos relativos ao elemento funcional abastecimento da logística do material.”*

Deste modo, a DA é a autoridade técnica no domínio do abastecimento naval, portanto, é responsável por assegurar o aprovisionamento, armazenamento e a distribuição de todo o tipo de material necessário para o cumprimento de missão da Marinha, com exceção de materiais em que a aquisição é atribuída a outras unidades, estabelecimentos e órgãos (UEO) (e.g. armamento). Neste sentido, a DA é o organismo abastecedor de todos os tipos de artigos presentes na corrente de abastecimento e, no que respeita ao material que não é responsável pela sua aquisição, pode ser encarregue das funções de armazenagem e distribuição (conforme artigo 3.º do Regulamento Interno da DA).

Além destas competências, a DA é ainda responsável por assegurar a recolha, tratamento, atualização e exploração da informação referente à catalogação, utilizando como referência o sistema da *North Atlantic Treaty Organization* (NATO). Também é da

---

<sup>21</sup> O IH é um órgão de legislação própria que tem como missão “assegurar as atividades de investigação e desenvolvimento tecnológico relacionadas com as ciências e as técnicas do mar, tendo em vista a sua aplicação prioritária em operações militares navais, designadamente, nas áreas da hidrografia, da cartografia hidrográfica, da segurança da navegação, da oceanografia e da defesa do meio marinho (alínea do artigo 37.º da LOMAR)

<sup>22</sup> O SBSM é o serviço responsável por todas as operações de busca e salvamento relacionadas com acidentes ocorridos com navios ou embarcações (artigo 38.º da LOMAR)

<sup>23</sup> Despacho do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada n.º 41/2016, de 3 de maio.

sua competência, realizar inspeções e auditorias nas UEO, nas áreas que tem competências, apoiar o desenvolvimento de estudos técnicos sobre o fardamento, pequeno equipamento e alimentação, e representar a Marinha nas áreas da sua responsabilidade técnica (*ibid*).

No que respeita à sua estrutura organizacional, como se pode observar na figura 4, a DA tem como órgão superior o Diretor de Abastecimento, com o posto de Comodoro (COM), na direta dependência do Superintendente do Material. O Diretor de Abastecimento é responsável por planear, organizar, dirigir e controlar as atividades da DA, coordenando todo o funcionamento do organismo, de acordo com o Artigo 4.º do Regulamento Interno da DA.

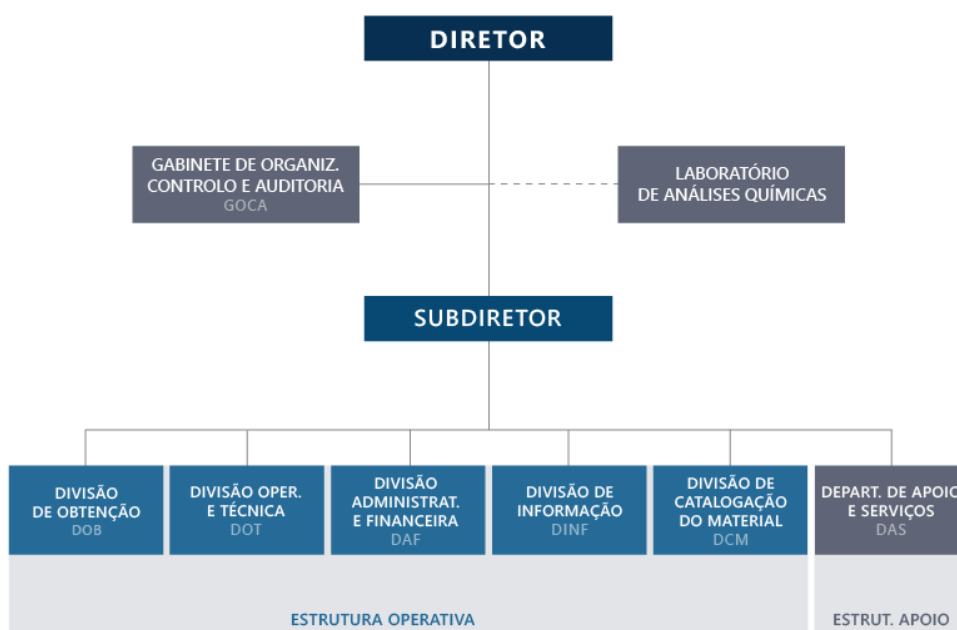


Figura 4 - Organograma da Direção de Abastecimento

Fonte: <https://intranet.marinha.pt/subportais/SM/da/Paginas/Organograma.aspx>

Na estrutura organizacional, no nível hierarquicamente inferior ao diretor, estão sobre a sua alçada o Gabinete de Organização Controlo e Auditoria (GOCA) e o Subdiretor da DA que tem a responsabilidade sobre duas grandes áreas: a Estrutura Operativa e a Estrutura de Apoio. A Estrutura Operativa existe para cumprir com a maior parte das atribuições da DA. Já a Estrutura de Apoio tem como principal objetivo dar suporte à Estrutura Operativa, permitindo que esta cumpra as ações que lhe são atribuídas, com vista ao cumprimento da missão (*ibid*)

O Subdiretor é quem assume as funções do Diretor na sua ausência, faltas ou impedimentos, para além disso coadjuva o Diretor nas suas funções coordenando o funcionamento da DA, sob vigilância do Diretor. (cfr. artigo 6.º do Regulamento Interno da DA)

No que respeita ao GOCA, este é subdividido em 3 secções que trabalham em conjunto para atingir os objetivos deste gabinete. As 3 secções consistem na Secção de Organização e Métodos (SOME), Secção de Auditoria de Gestão (SAGE) e no Núcleo de Apoio à Exploração da Área Logística - Abastecimento (NAELOGA), no âmbito da aplicação Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN)<sup>24</sup>. Na SOME, é definida a doutrina do abastecimento, sendo responsável por elaborar regulamentos, manuais e instruções técnicas relativas ao abastecimento e à logística do material. A SAGE, é responsável por definir ações de controlo e auditoria interna para melhoria de processos e de procedimentos. Para além disso, apoia os órgãos logísticos, administrativos e financeiro através de visitas e ações de formação e divulgação. Relativamente ao NAELOGA, é neste que são monitorizadas funcionalmente a qualidade dos dados e da informação residente no SIGDN, verificando a existência de anomalias (cfr. artigo 7.º do Regulamento Interno da DA).

No que respeita à estrutura orgânica da DA, em concreto, como já foi referido, anteriormente, é composta por diversas divisões. As divisões que compõem a Estrutura Operativa são a Divisão de Obtenção (DOB), a Divisão Operacional e Técnica (DOT), a Divisão Administrativa e Financeira (DAF), a Divisão de Informação (DINF) e a Divisão de Catalogação do Material (DCM). Em relação à Estrutura de Apoio é composta por um único departamento, o Departamento de Apoio e Serviços (DAS).

A DAF está subdividida em duas secções, a Secção Orçamental e a Financeira, tendo como competências colaborar na avaliação económica e financeira do plano de atividades, elaborar o projeto de proposta orçamental, assegurar a execução orçamental, assegurar os serviços de tesouraria, elaborar relatórios de gestão periódicos e, por fim, organizar e submeter a prestação de contas ao Diretor, auxiliando em matéria de natureza administrativa e financeira (cfr. artigo 14.º do Regulamento Interno da DA).

---

<sup>24</sup> O SIGDN é um sistema financeiro e logístico baseado numa aplicação SAP (Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung), que consiste num Sistema de Gestão Empresarial, aplicado a todas as Forças Armadas, constituindo uma plataforma comum que institui procedimentos normalizados e corresponde às especificidades do Ministério da Defesa Nacional (Silva, 2011).

No que respeita à DINF, tem um conjunto de secções estruturadas tendo em conta as suas especificidades. É, assim, constituída por Secções de Apoio à Manutenção de Fragatas, de Submarinos, Navios Auxiliares e Veleiros, de Corvetas e de Patrulhas. Detém ainda uma Secção de Processamento de Informação. Os principais objetivos da divisão são coordenar, apoiar e registar no sistema de informação os pedidos de materiais das unidades, informar as entidades requisitantes, sobre o estado dos seus pedidos de transferência (PT), contactar os fornecedores no sentido de garantir o cumprimento ou a antecipação da data prevista de fornecimento (DPF), e ainda, representar a DA nas reuniões para a coordenação das ações de manutenção do terceiro escalão, definindo medidas prioritárias no processamento de pedidos de transferência, desde a obtenção do material, se for o caso, até à entrega ao requisitante (cfr. artigo 27.º do Regulamento Interno da DA).

A DCM é uma divisão que é constituída por três secções, a Secção de Apoio, a Secção de Catalogação do Material e a Secção de Documentação. A esta compete manter a informação atualizada relativa ao sistema de catalogação NATO, desenvolvendo o sistema de catalogação da Marinha no mesmo sentido, difundindo a informação por todas as UEO e assegurando a atribuição de códigos de equipamento. É também responsável por todo o tipo de recebimento de informação que afete os artigos registados no Sistema de Informação de Catalogação da Marinha<sup>25</sup> (SICMAR), executando as alterações necessárias e comunicar aos órgãos abastecedores e aos órgãos de autoridade técnica as respetivas evoluções ou integrações. Para além disso, a esta secção compete tratar e consolidar a informação interna e a obtida por recurso a fonte externa, relativa a cada artigo, procedendo às necessárias verificações e auditorias como passo prévio ao encaminhamento para o Centro Nacional de Catalogação, de modo a ser validada e efetuada através do Sistema Português de Catalogação (SPCAT) e subsequente transposição para o SIGDN (cfr. artigo 18.º do Regulamento Interno da DA).

A DOB é uma divisão constituída pelas seguintes secções: Secção de Aquisição de Sobressalentes, Secção de Aquisição de Material Diverso e Secção de Controlo Processual e Prospecção de Mercado. A esta divisão compete planear a

---

<sup>25</sup> O SICMAR é um sistema de catalogação que visa a padronização de dados e procedimentos, baseados em Sistemas de Catalogação NATO, com o objetivo de aumentar a eficiência dos sistemas logísticos, facilitar o acesso a dados de materiais, minimizar os custos logísticos e aumentar a eficiência nas operações logísticas.

execução da obtenção, coordenar a utilização dos recursos financeiros, efetuar a aquisição dos bens e dos serviços para satisfação de necessidades da DA e garantir a execução dos acordos logísticos celebrados com os governos e forças armadas estrangeiras e outros organismos e agências internacionais, efetuando prospeções de mercado para conseguir a melhor solução de obtenção (cfr. artigo 35.º do Regulamento Interno da DA)

Relativamente à DAS esta subdivide-se em serviços, que consistem nos seguintes: a Secretaria, o Serviço de Abastecimento, a Biblioteca, o Serviço de Informática e Comunicações, o Serviço de Transportes e o Serviço de Material Inútil, o Serviço de Pessoal, a Cantina e o Serviço de Manutenção e Limitação de Avarias. Esta direção é responsável pelo tratamento de correspondência e de gestão do pessoal, de assuntos de transportes de pessoal e material, assegurar o funcionamento a nível informático e de comunicações e, para além disso, a gestão do material considerado inútil (cfr. artigo 55.º do Regulamento Interno da DA).

A última das divisões da DA é a DOT, que está separada fisicamente das restantes visto que está situada numa localização específica da Base Naval de Lisboa (BNL), juntamente com os armazéns dos diversos artigos. Nesta secção encontram-se as seguintes secções: o Gabinete de Apoio, a Secção de Alimentação, a Secção de Fardamento, a Secção de Material Geral, a Secção de Tintas, Lubrificantes e Gases, a Secção de Combustíveis e a Secção de Sobressalentes. A divisão é responsável por planejar, programar e propor superiormente o aprovisionamento de todo o material das diversas áreas de responsabilidade da DA. Esta secção também é responsável por manter atualizados os artigos da corrente de abastecimento e elaborar propostas de dotações para os diversos órgãos da Marinha, nas áreas de material diverso, consumo de secretaria e em numerário, realizando a respetiva gestão destas. Na falta de existências apoia a secção de obtenção, verificando a qualidade técnica relativo ao material a adquirir, analisando as propostas dos fornecedores e emitindo os correspondentes pareceres. Para além disto, é responsável por satisfazer os pedidos de transferência de artigos da área de abastecimento da responsabilidade da DA, efetuando a receção quantitativa e qualitativa do material, armazenando-o e distribuindo-o (artigo 40.º do Regulamento Interno da DA).

## 2.1. O Método de Orçamento adotado na Marinha

Segundo a Lei Orgânica n.º 7/2015 de 18 de maio, as capacidades orçamentais e as respetivas dotações que são previstas atribuir às Forças Armadas estão evidenciadas nos anexos presentes nesta lei<sup>26</sup>, definindo os valores a atribuir à Marinha, de acordo com o quadriénio respetivo. No entanto, estes valores podem ser alterados consoante a nota explicativa relativa ao Orçamento de Estado. Nesta nota explicativa são assim definidos os valores em concreto para as dotações do ano referente ao orçamento, indicando o valor total de dotações propostas pela Marinha e à sua distribuição.

No que respeita à orgânica interna, segundo a LOMAR, “compete ao Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) a administração financeira e patrimonial da Marinha, que compreende os processos de decisão e todas as ações de planeamento, obtenção, organização, afetação e controlo da aplicação dos recursos financeiros públicos e outros ativos do Estado afetos à execução das missões da Marinha” (cfr. nº 5 do artigo 5.º da LOMAR). Isto deve-se ao facto da Marinha, perante o Tribunal de Contas, consistir numa Entidade Única Prestadora de Contas, de acordo com a LOPTC. Relativamente à sua organização financeira, a Marinha encontra-se dividida por várias subentidades contabilísticas (SEC’S), de acordo com o Sistema de Administração Financeira da Marinha (SAFM).

A Superintendência das Finanças (SF) é o órgão responsável pela administração dos recursos financeiros, visto que tem assim a responsabilidade em agrupar todos os orçamentos dos setores (SEC 1) e realizar um só orçamento para o universo da Marinha, tendo como missão:

“Assegurar as atividades no domínio dos recursos financeiros, com economia, eficiência e eficácia, a fim de contribuir para a edificação e sustentação das capacidades e potenciar o cumprimento das missões”<sup>27</sup>

No que respeita ao orçamento em vigor, e confirmando com as entrevistas realizadas aos oficiais da SF, o modelo orçamental implementado na organização é o

---

<sup>26</sup> Anexo 1 - Programação do investimento público das Forças Armadas em matéria de armamento e equipamento;

Anexo 2 - Programação do investimento a efetuar por conta da receita da alienação de armamento, equipamento e munições

<sup>27</sup> Retirado da página da Intranet:

<https://intranet.marinha.pt/subportais/SF/Paginas/Default.aspx>

orçamento por programas que decorre da Lei n.º 91/2001, de agosto (Lei de Enquadramento Orçamental), na sua versão atual, republicada pela Lei n.º 41/2014<sup>28</sup>.

Ao elaborar a proposta orçamental da Marinha, a Direção de Administração Financeira (DAF) (entidade da SF responsável por toda a área orçamental dentro da Marinha, segundo o Decreto Regulamentar da Marinha<sup>29</sup>) utiliza, como instrumento base, o Plano de Atividades com as normas definidas para a sua elaboração no Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de setembro. Este instrumento possibilita, assim, um maior apoio para a tomada de decisão, consistido num referencial para a elaboração da proposta orçamental, devido à justificação da afetação dos recursos financeiros. O processo de Planeamento Orçamental (PO) pressupõe, assim, a inscrição no módulo do SIGDN, por parte de todas as UEO, o Plano de Atividades (PA), as Ações e os respetivos Elementos de Ação dessas UEO, conforme as orientações estratégicas estabelecidas pelo Almirante CEMA na Diretiva Estratégica da Marinha. Após a inscrição destes no módulo PA, as UEO atribuem determinados valores orçamentais aos elementos de ação, devendo a sua orçamentação ser criteriosa, adequada, exequível e aceitável face as restrições orçamentais (Financeira, 2020).

Após realizada a orçamentação dos Elementos de Ação considera-se terminada a versão do PA do SIGDN, que copiada para o módulo de PO do SIGDN dá origem à versão descentralizada de Necessidades Reais Ajustadas<sup>30</sup>. Para além desta versão, é realizada outra versão correspondente ao cenário de Crescimento Nulo<sup>31</sup>(CN), e uma terceira versão, correspondente ao cenário de Decréscimo de Atividade de 5% (DA5%)<sup>32</sup>, dotando à organização maior flexibilidade, visto que o cenário real é realizado com base nestas três versões. Estas versões são submetidas à apreciação da entidade responsável pelo respetivo setor funcional, que determinará os ajustamentos que considerar necessários (*ibid*).

---

<sup>28</sup> Sendo que está também (parcialmente) em vigor a Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, Lei de Enquadramento Orçamental, na redação dada pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, e pela Lei n.º 2/2018, de 21 de dezembro de 2017.

<sup>29</sup> Decreto regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho, decreto regulamentar que determina todas as atribuições, competências e a organização da estrutura interna da Marinha.

<sup>30</sup> A versão de orçamento de necessidades reais ajustadas corresponde a uma versão do orçamento realizada com base nas necessidades reais que a organização necessita, ajustando essas necessidades, tendo em conta as que são mais relevantes.

<sup>31</sup> A versão de Crescimento Nulo (CN) corresponde a uma versão de orçamento cujo financiamento esperado corresponde a igual valor do orçamento inicial.

<sup>32</sup> A versão de Decréscimo de Atividade de 5% (DA5%) corresponde a uma versão de orçamento que o financiamento é assegurado até menos 5%, no montante definido no orçamento inicial.

Quando o OE é aprovado para entrar em vigor no ano seguinte, e conhecido o orçamento atribuído para a Marinha, é realizada uma reformulação do plano de atividades por todas as UEO, que deverão selecionar as Ações e os Elementos de Ação, passíveis de ser realizados, definindo prioridades (*ibid*).

Deste modo, a Marinha na realização deste processo utiliza um método de orçamentação tradicional acompanhado com um plano de atividades. Portanto, seria acessível mudar o método de orçamentação para a orçamentação por atividades, sendo o principal foco de mudança a contabilização dos custos indiretos, visto que a orçamentação ABB separa os custos indiretos por atividades, enquanto que o PA agrupa estes custos.



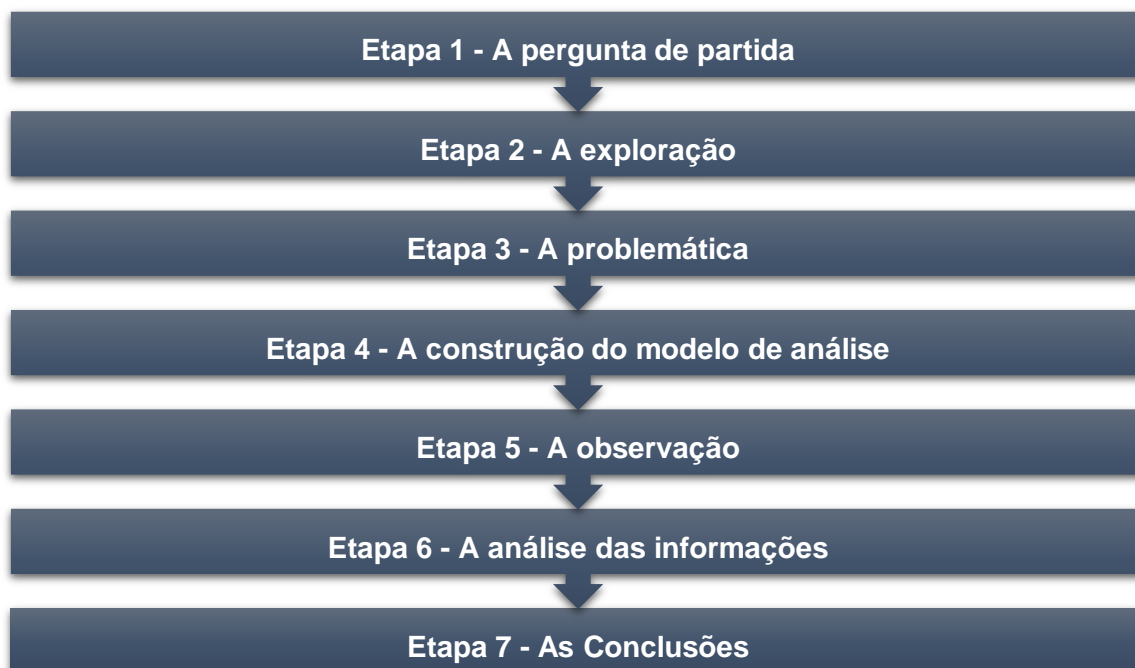
### 3. Metodologia de Investigação

Surgindo a necessidade de assimilar uma estruturação objetiva da dissertação de mestrado, o “investigador” terá de eleger uma metodologia de investigação que se adapte aos objetivos da sua pesquisa. Desta forma, a metodologia mais adequada será a Metodologia de Investigação aplicada em Ciências Sociais e Humanas.

Uma das formas de alcançar o conhecimento é através da observação do mundo e das pessoas que nos rodeiam, retirando a informação que os nossos olhos nos dão. No entanto, essa informação é ineficiente visto que “populações inteiras de indivíduos leem, ouvem e acreditam no que dizem os demagogos”, sendo más interpretadoras da realidade (Kerlinger, p.1, 1910).

Segundo Raymond Quivy (2005), a aquisição de conhecimento é semelhante tanto para os fenómenos sociais como para os fenómenos naturais, visto que, em ambos os casos, devem ser elaboradas hipóteses teóricas que preveem determinados resultados ou objetivos.

Por isso, o trabalho de investigação consiste na elaboração de um procedimento científico organizado em etapas que descrevem os fenómenos estudados. São estas etapas a rutura, a construção e a verificação, que apesar de tudo não são independentes, complementando-se.



*Figura 5 - Etapas para a elaboração de um trabalho de investigação.*

Fonte: Própria, adaptado de Raymond Quivy (2005)

Assim sendo, são reagrupadas em sete subetapas como se pode observar na Figura 5, ilustrativa da metodologia enunciada.

No que diz respeito à pergunta de partida ou questão central, a etapa 1 do diagrama, esta dissertação de mestrado tem como questão central:

**Será exequível a implementação do sistema de orçamentação ABB na Direção de Abastecimento?**

Perguntas secundárias:

i) a implementação da orçamentação ABB é eficiente no âmbito público?

ii) o esforço realizado na mudança para este sistema será proveitoso? (Que procedimentos usar)? Estará o SIGDN preparado para um sistema destes? E como se poderá preparar o SIGDN para acomodar a implementação de um ABB?

iii) Com a entrada em vigor do SNC-AP, como está a DA pensar responder ao Relatório de Gestão proposto na NCP 27 que a Marinha tem de preencher, visto que essa NCP prevê a utilização de um modelo ABC (e que pode ser apoiado por modelos ABB)?

Em relação à etapa 2, a exploração consistirá em toda a leitura realizada ao longo do período, sendo importante não sobrecarregar com artigos e obras que se repetem, focando-se nos textos que se adaptem mais especificamente ao tema de uma forma mais crítica, do que realizar uma leitura demasiado extensa e superficial de inúmeras páginas. A definição da problemática deve corresponder à abordagem ou à perspectiva teórica que decidi adotar para tratar o problema formulado pela pergunta de partida.

Após determinada a metodologia de investigação, surge a necessidade de iniciar a construção do modelo de análise e a verificação deste através da observação e análise das informações. A este conjunto de processos de investigação, mais específicos e adaptados, dá-se a denominação de método de investigação. O método de investigação selecionado, tendo em consideração a questão principal do trabalho realizado, foi o método de “estudo de caso”.

### 3.1. Método Estudo de Caso

Seguindo, inicialmente, os estudos realizados por Raymond Quivy (2005), deve-se delimitar o objeto de estudo, identificando-se o que se quer realmente investigar.

Visto que o universo da Marinha é demasiado abrangente para realizar uma análise da aplicação da orçamentação ABB na sua totalidade, o método escolhido foi o estudo de caso, pois este irá permitir delimitar o objetivo de investigação. A DA, enquanto órgão da Superintendência do Material, consiste numa entidade com elevada relevância orçamental e organizacional com características específicas típicas de uma entidade da Marinha, permitindo realizar um estudo de caso baseado na DA, e para que se possa estudar a viabilidade do modelo nesta entidade para aplicação futura em toda a Marinha.

Assim, é analisada uma direção da superintendência do material, com o intuito na aplicação deste método de orçamentação na totalidade do universo da Marinha.

Em conformidade com o que foi determinado por vários autores, como Yin, *et al.*, (1994), o estudo de caso consiste numa metodologia de pesquisa definida pelo interesse em casos individuais.

Deste modo, permite-se realizar uma investigação de um caso particular bem delimitado, de forma a que a matéria abordada nesta situação seja mais contextualizada, e permita uma melhor interpretação da realidade. Estes autores classificam o estudo de caso, de uma forma geral, em intrínseco ou particular, instrumental e coletivo.

Segundo Yin (1994), o método estudo de caso divide-se em quatro etapas distintas: a escolha e formulação do estudo de caso; o desenvolvimento do estudo de caso; a análise das evidências obtidas e o desenvolvimento de conclusões ou recomendações.

Na etapa da escolha e formulação do estudo de caso, o investigador deve delimitar o campo de aplicação da sua investigação, determinando a questão central e secundárias, e analisando soluções para as mesmas (*ibid*)

Posteriormente ao planeamento do estudo a realizar, segue-se a fase de formulação do estudo de caso, que consiste na análise e recolha de dados através de vários procedimentos quantitativos e qualitativos (distribuindo questionários, realizando entrevistas, analisando documentos, etc.) (Ventura, 2007).

Após esta fase, segue-se a terceira fase de análise de resultados, sendo nesta fase que o investigador deve definir qual será o seu plano de investigação, tendo em conta que este plano deve abordar pelo menos as seguintes quatro questões: que assuntos estudar; quais os dados relevantes; que dados recolher e como analisar os resultados, estabelecendo prioridades.

Segundo (Yin, 1994), existem quatro técnicas de planos de investigação que deveriam ser usadas que são: padrões de ligação (comparações com um padrão), construção de explicações, análise de séries cronológicas e modelos lógicos de programa.

A quarta fase é representada pela elaboração dos relatórios parciais e finais, consistindo no desenvolvimento de conclusões e recomendações.

Assim, sendo, esta fase deve ser o mais concisa possível, devendo ser elaborada com vista a clarificar todo o estudo.

No que respeita à presente dissertação de mestrado, devem ser determinados conhecimentos na área da orçamentação, revelando-se necessário ter conhecimento acerca da entidade que será objeto de estudo da investigação.

Assim, foi realizado um estudo da entidade em questão, recolhendo uma série de dados acerca da sua organização para permitir uma melhor interpretação da realidade e uma análise correta dos dados observados.

Para uma melhor interpretação da entidade e definição das atividades, *cost drivers* e objetos de custeio foram realizadas entrevistas por videoconferência, presencialmente e via e-mail, a diversos oficiais. Relativamente à Superintendência das Finanças foram realizadas entrevistas aos oficiais da DAF, ao chefe de Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental e ao chefe da seção de Gestão Orçamental da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental. Ambas as entrevistas foram realizadas via e-mail, de acordo com o guião em apêndice (apêndice B1 e B2). Em relação à Direção de Abastecimento foi realizada, inicialmente, uma entrevista presencial ao Sr. Almirante Diretor de Abastecimento, de acordo com guião em apêndice A1, e realizadas via ZOOM e presencialmente, consoante a disponibilidade dos Srs. Oficiais, a todos os chefes de departamento e de divisão, segundo os apêndices de A2 a A6, sendo que a entrevista a realizar ao Chefe da divisão DAF, que foi realizada presencialmente, teve conteúdos referentes a matéria de orçamentação que diferem dos restantes oficiais.

## 4. Modelo ABB aplicado à Direção de Abastecimento

### 4.1. Determinação das etapas

Ultrapassada a fase de caracterização da entidade, objeto de estudo, segue-se a fase de determinação das etapas e ações a desempenhar para desenvolver a investigação.

Deste modo, em primeiro lugar, foi necessário determinar quais são os produtos finais (objetos de custeio), de seguida as atividades principais e auxiliares e, por fim, os recursos da Direção de Abastecimento.

Determinados estes conceitos, segue-se a fase de construção do modelo orçamental, onde é delineado todo o modelo e identificados os *cost drivers* de atividades e os *cost drivers* de recursos.

Para uma melhor análise, foi criada uma tabela com as várias etapas que irão ser realizadas, necessárias para criar o modelo:

<b>Etapa I</b>	1. Determinação das etapas	Determinação do modelo a criar e dos objetivos a atingir.
	2. Identificação dos objetos de custeio	Definição dos objetos de custeio da Direção de Abastecimento com base no Regulamento Interno, o Decreto Regulamentar da Marinha e as entrevistas realizadas.
	3. Identificação das atividades	Identificação das atividades primárias que definem o processo da Direção de Abastecimento e que interagem diretamente com o seu serviço final, e também das atividades secundárias que suportam as atividades primárias contribuindo para o funcionamento da DA.
	4. Identificação dos recursos	Determinação dos custos diretos e indiretos que definem os recursos necessários que garantem o normal funcionamento da DA e contribuem para o abastecimento naval de todas as unidades em terra e no mar.

<b>Etapa II</b>	5. <i>Cost drivers</i> de atividades	Definição das relações entre os objetos de custeio e as atividades, tendo em consideração razões numéricas.
	6. <i>Cost drivers</i> de recursos	Definição das relações entre as atividades e os recursos da Direção de Abastecimento, tendo em conta os custos diretos e indiretos.

## **4.2. Identificação dos objetos de custeio, recursos e atividades**

### **4.2.1. Identificação dos objetos de custeio**

Tendo em conta o RI da DA, o Plano de Atividades de 2020 da Superintendência do Material, o Decreto Regulamentar da Marinha, e as entrevistas realizadas aos oficiais que dirigem as diversas divisões da Direção de Abastecimento, foram definidos os seguintes objetos de custeio final (bens e serviços finais que são produzidos pela DA):

i) Aprovisionamento do material da área de abastecimento- na medida que a DA é a entidade responsável por assegurar o aprovisionamento, armazenamento e distribuição de todo o material necessário ao funcionamento da Marinha, com exceção de outro material cuja aquisição esteja expressamente atribuída a outras UEO, sem prejuízo de, relativamente a tais exceções, poder ser encarregue das funções de armazenagem e distribuição;

ii) Funcionamento da DA- no que respeita à manutenção de todas as infraestruturas, a gestão e manutenção de transportes, a satisfação das necessidades do Laboratório de Análises Químicas e de outras necessidades internas.

No que respeita à Direção de Abastecimento, visto que estes objetos de custeio são demasiados abrangentes, foi considerada a existência de diversos objetos de custeio elementares, determinados de acordo com o Regulamento Interno da DA e das entrevistas realizadas.

Deste modo, definiram-se os seguintes objetos de custeio elementares que permitem assegurar o funcionamento de toda a Marinha, nomeadamente a prestação do serviço de distribuição de:

i) géneros: este objeto de custei inclui os custos de obtenção dos artigos alimentares assim como os de armazenagem e distribuição pelos clientes. A DA é responsável por adquirir todos os artigos alimentares para as Unidades Navais e de terra da Marinha.

ii) combustíveis: o serviço de distribuição de combustível inclui todos os custos com a obtenção, armazenagem e distribuição de combustíveis por todas as unidades navais e em terra tendo em conta o seu teto operacional.

iii) fardamento: este objeto de custeio diz respeito a toda a atividade de obtenção, armazenagem e distribuição de fardamento, sendo que a distribuição é realizada nos postos avançados e venda norte e sul e em todas as unidades que as suas funções justifiquem essa distribuição ocorre por inerência das funções específicas que desempenha nomeadamente a Escola naval (EN), Escola de Fuzileiros (EF) e a Escola da Autoridade Marítima (EAM).

iv) material geral: O fornecimento de material geral diz respeito à aquisição, armazenagem e distribuição aos clientes de artigos de uso corrente, tais como: material de higiene, de escritório, de limpeza, entre outros.

v) sobressalentes: Assegurar todo o fornecimento de sobressalentes incluindo os custos de obtenção, armazenagem e distribuição.

vi) tintas, lubrificantes e gases- o objeto de custeio de fornecimento de tintas, lubrificantes e gases corresponde a todo o processo desde a obtenção à distribuição destes produtos.

#### **4.2.2. Identificação das Atividades**

Definidos os objetos de custeio, segue-se a fase de caracterização das atividades.

As atividades, segundo Brimson (1994), podem ser classificadas em dois tipos, primárias e secundárias. Deste modo, as atividades primárias contribuem de forma direta para o serviço final da organização, enquanto que as atividades secundárias suportam as atividades primárias e auxiliam a organização no decorrer do seu funcionamento que respeita sobretudo a ações de administração, supervisão, de apoio, entre outras.

Através, sobretudo das entrevistas realizadas, e apoio dos Oficiais, chefes de divisão e de departamento, foram definidas como atividades primárias, o Planeamento, a Obtenção, a Armazenagem e, por fim, a Distribuição, que definem o ciclo logístico da DA, desde a receção do Pedido de Transferência<sup>33</sup> (PT) até à entrega de determinado artigo à unidade requisitante.

- Atividade primária – Planear (APP): O planeamento realizado essencialmente pela DOT e pela DINP, consiste na previsão de artigos que irão ser necessários fornecer a todas as Unidades Navais, de acordo com o planeamento operacional realizado pelo Comando Naval (COMNAV), documento designado por PLANOPNAV<sup>34</sup> e, para além disso, a todas as Unidades em Terra, com o objetivo de garantir o bom funcionamento de toda a Marinha. Este planeamento, é fundamentado pela previsão de necessidades baseada em consumos históricos e na verificação das existências de todos os artigos acondicionados;
- Atividade primária – Obter (APO): A atividade obtenção, essencialmente atribuída à DOB, consiste na atividade de adquirir todos os bens e serviços, permitindo à DA cumprir a sua função de organismo abastecedor, respeitando todos os requisitos legais para realizar um contrato;
- Atividade primária - Armazenar (APM): Relativamente à armazenagem, a DOT é a entidade responsável por receber (quantitativamente e qualitativamente) e armazenar o material de forma segura, considerando a similaridade dos artigos, a sua dimensão e características nos seus depósitos, após realizado o controlo de qualidade;
- Atividade primária - Distribuir (APD): No que respeita à fase de distribuição ou de expedição corresponde ao procedimento diário de aviamento de material da DOT para todas as Unidades, atendendo aos PT'S.

No fluxograma seguinte, é possível identificar as atividades primárias ao longo do processo de aquisição realizado pela DA, comprovando a importância de cada uma destas.

---

<sup>33</sup> Pedido de transferência consiste no processo realizado por uma unidade requisitante, que pretende adquirir determinado artigo.

<sup>34</sup> O PLANOPNAV consiste no documento de planeamento operacional emitido pelo COMNAV, órgão responsável por aprontar, empregar e sustentar as unidades operacionais da Marinha (Referencia Comando Naval intranet)

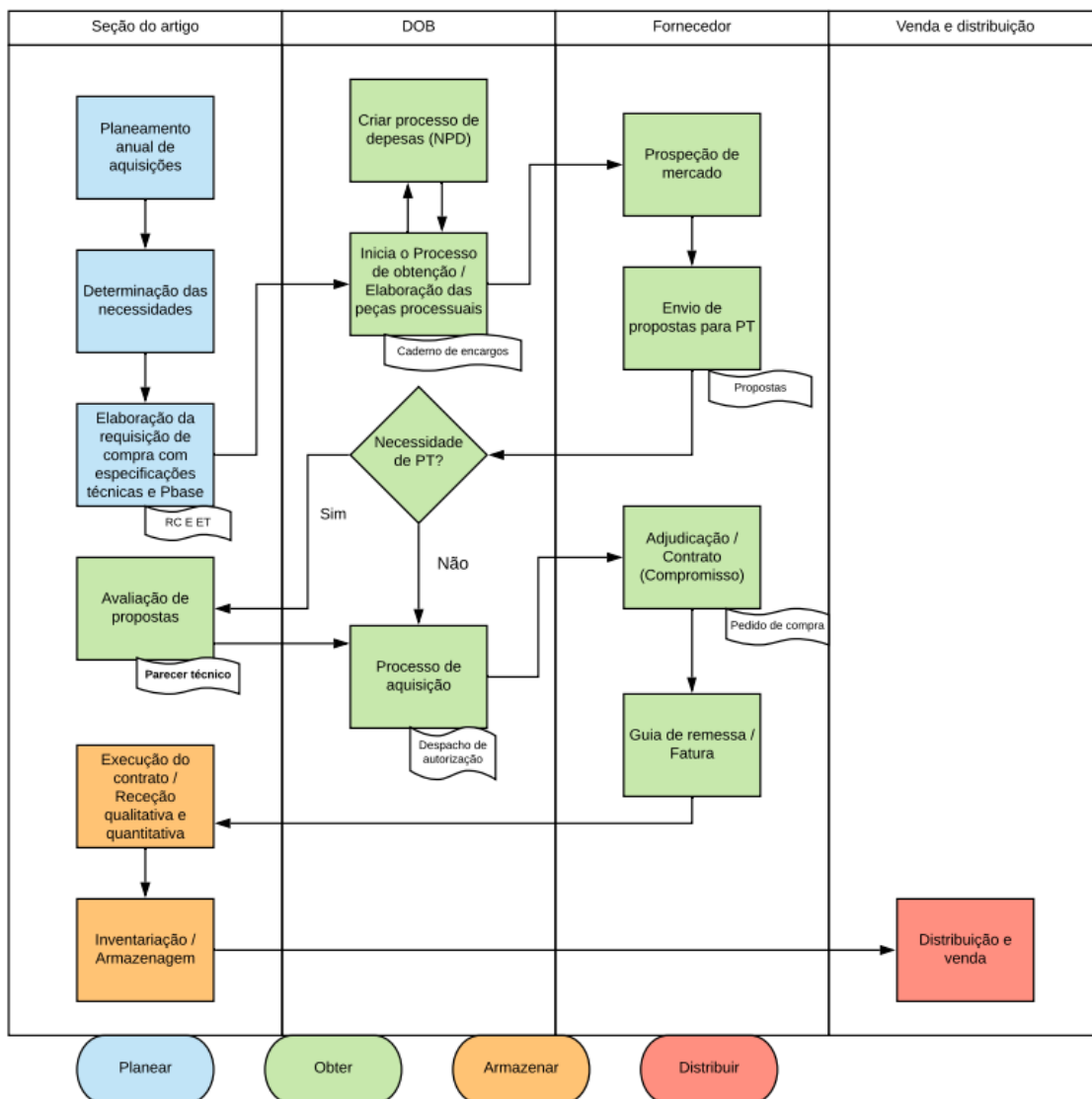


Figura 6 - Fluxograma do processo de aquisição de um artigo pela DA.

Fonte: Própria

Ainda no que respeita ao fluxograma, neste é possível observar todo o processo de aquisição, identificando-se os diversos procedimentos realizados. Inicialmente é elaborado um pedido de transferência (PT) por parte das unidades que necessitam de determinado artigo, na Divisão DOT ao chegar este PT é criada uma Requisição de Compra (RC) em sistema SIGDN, integrando as especificações técnicas, em anexo, e determinado o preço base (calculado com recurso a uma fórmula integrada pelo preço médio móvel e o preço da última aquisição) desse artigo. Na fase de obtenção

Ao receber esta informação a DOB lança o Número de Processo de Despesa (NPD) associado à RC em SIGDN, tendo em consideração as quantidades requisitadas pela DOT e os preços base referidos. A DOB inteira-se da elaboração das peças do procedimento, que seguem modelos normalizados existentes para o efeito, estabelecendo escrupulosamente todas as cláusulas do contrato, o caderno de encargos (integrado pelas especificações técnicas indicadas pela DOT) e a proposta de nomeação do júri e gestor de contrato.

Estas peças processuais são posteriormente apresentadas ao Diretor afim de serem aprovadas e posteriormente se verificar o envio de convites (caso se trate da modalidade de ajuste direto) ou a publicação das mesmas nas diversas plataformas digitais online, nomeadamente o Diário da República, o Jornal Oficial da União Europeia (caso se trate de um concurso público internacional), Plataforma Eletrónica de Contratação Pública e Acingov, dando início à fase da prospeção do mercado, onde se procura definir a entidade que irá fornecer os artigos requisitados na situação mais vantajosa do ponto de vista económico.

Esta análise é realizada pela DOT, verificando metodicamente as amostras e fichas técnicas entregues, se foram garantidas as condições de embalagem, transporte, integridade e conservação da amostra, conforme a IT-DOT 004 e posteriormente sujeitando as amostras a avaliação com base no Parecer Técnico que se encontra como exemplo no anexo B e C (retirado da IT-DOT 005).

O PT posteriormente é enviado para o Júri do concurso por forma a este proceder à análise das propostas avaliando especificamente as vertentes do preço, qualidade do artigo (conforme resultado do Parecer Técnico), entre outros aspetos. Com a análise destes dados o Júri, conforme o estipulado no CCP, elabora um relatório preliminar para audiência prévia dos concorrentes. Após a realização da audiência prévia, o Júri emite o relatório final, servindo como instrumento de relato e apoio à decisão de adjudicação.

Posteriormente o relatório final é analisado e é tomada a decisão sobre qual empresa a adjudicar. É criada a proposta de adjudicação do concurso pela DOB que é presente ao Diretor da DA para autorizar a adjudicação. O contrato é celebrado por escrito e emitido o pedido de compra (PC) através da assinatura da minuta de contrato.

Por fim a DOB procede à publicação do contrato na plataforma dos contratos públicos (BASEGOV). Encontra-se neste momento o compromisso estabelecido entre ambas as entidades.

A DOT é responsável pela entrada de material em depósito, efetuando, posteriormente, a receção quantitativa e qualitativa do material. Após verificada a conformidade quantitativa do material, é efetuado o carregamento do material em SIGDN. O processo termina com a distribuição e venda dos artigos, tendo em conta as necessidades das unidades requisitantes.

Este conjunto de procedimentos foram essenciais para determinar os *cost drivers* a atribuir a cada atividade, como se pode observar mais a frente.

No processo de definição das atividades principais, constatou-se que a DA detém, também, atividades secundárias, que a apoiam na satisfação do seu serviço final, abastecer todas as unidades em quantidade e tempo necessário para o cumprimento da missão. São atividades secundárias:

- Atividade secundária - Catalogar (ASC): Envolve todo o processo de catalogação atribuído à DA, incluindo a integração de artigos que não estão identificados em SIGDN;
- Atividade secundária – Assegurar o Controlo e a Auditoria (ASCA): Esta atividade é responsável essencialmente por definir a doutrina do abastecimento, ações de controlo e auditoria interna e por monitorizar a qualidade dos dados e da informação do SIGDN. Nesta atividade realiza-se também o apoio aos utilizadores do SIGDN na área logística;
- Atividade secundária – Realizar a Administração Financeira da DA (ASAF): A atividade de administração financeira diz respeito a toda a atividade orçamental e financeira realizada na DA;
- Atividade secundária – Garantir o Apoio a toda a DA (ASA): A atividade de Serviço de Apoio diz respeito a todos os serviços necessários ao funcionamento da DA, desde a Secretaria, o Serviço de Abastecimento, a Biblioteca, o Serviço de Informática e Comunicações, o Serviço de Transportes e o Serviço de Material Inútil, o Serviço de Pessoal, a Cantina e o Serviço de Manutenção e Limitação de Avarias. A atividade realizada pelo Sr. Almirante Diretor de Abastecimento foi incluída nesta atividade de secundária, visto que este apoia toda a organização.

Estas atividades denominam-se secundárias na medida que apoiam as atividades primárias, suportando cada uma destas com processos desenvolvidos nestas

que permitem assegurar o funcionamento da DA e garantir que as atividades primárias sejam cumpridas.

#### **4.2.3. Identificação dos Recursos**

De acordo com Nakagawa (1994) os recursos são consumidos por atividades, que por sua vez irão ser consumidos por objetos de custeio.

Deste modo, após a definição das atividades, torna-se necessário definir os recursos da organização DA, sabendo que correspondem ao custo das matérias-primas e mão de obra consumida acrescido dos custos indiretos, custos que não estão diretamente ligados à atividade principal da organização, mas que devem ser contabilizados e atribuídos a cada atividade através de *cost drivers* (Caldeira, *et al.*, 2014).

Sendo o objetivo final do ABB calcular os recursos a atribuir à organização para esta produzir os seus objetos de custeio, que neste caso são a prestação de um serviço, foram considerados como recursos as despesas que integram o orçamento específico atribuído à DA, considerando valores de custos que não estão determinados no orçamento, tais como os vencimentos. Deste modo, foi possível definir os seguintes recursos consumidos pela DA, identificando-se diversos custos diretos e custos indiretos.

No que respeita aos custos diretos, foram definidos como custos de mão-de-obra direta os custos de aquisição de géneros, combustível, sobressalentes, fardamento, prémios e condecorações, custos com transporte e outros bens (incluindo material geral, equipamento administrativo, software informático, ferramentas e utensílios)

No que respeita aos custos indiretos, também de acordo com o Orçamento da DA 2019, foram definidos como custos indiretos o custo de mão-de-obra indireta, o material de escritório as comunicações (fixas e móveis), os encargos com as instalações, os custos com a vigilância<sup>35</sup> e os custos de limpeza e higiene.

---

<sup>35</sup> A DA recorre a uma empresa externa para realizar o serviço de vigilância.

<b>Descrição</b>	<b>Custo Direto ou Indireto</b>
Mão-de-obra Direta	CD <sup>36</sup>
Mão-de-obra Indireta	CI <sup>37</sup>
Material de Escritório	CI
Comunicações	CI
Encargos das Instalações	CI
Alimentação - géneros	CD
Combustível	CD
Transportes, deslocações e estadas	CD
Vigilância	CI
Sobressalentes / Peças	CD
Limpeza e Higiene	CI
Fardamento	CD
Prémios, condecorações e decoração	CD
Outros bens (Material Geral)	CD
<b>Custo total</b>	

*Tabela 1 - Tabela de recursos da DA*

Fonte: Própria

### **4.3. Construção do Modelo Orçamental**

Ultrapassada a fase de preparação e de recolha de dados - definidos os conceitos de objetos de custeio, atividades e recursos - segue-se a fase de construção do modelo de orçamentação por atividades que esta investigação pretende criar, definindo as taxas de consumo que os objetos de custeio consomem das atividades e o consumo das atividades dos recursos.

Esta repartição de custos está dependente de *cost drivers*, levando à realização de um modelo baseado em atividades, adaptado à realidade da entidade, objeto de estudo.

---

<sup>36</sup> CD - Custo Direto

<sup>37</sup> CI - Custo Indireto

#### 4.3.1. *Cost drivers* de atividades

Sendo o modelo ABB, baseado no custo das atividades, para iniciar este processo é necessário definir os *cost drivers* de atividades, considerados mais indicados para as atividades previamente selecionadas. Os *cost drivers* de atividades permitem determinar a taxa de consumo que os objetos de custeio consomem de cada uma das atividades (Franco, *et al.*, 2005). No que respeita à DA os *cost drivers* identificados, foram definidos com base nas entrevistas realizada aos chefes de departamento e de divisão, permitindo o máximo de aproximação da repartição de custos real, sendo este o principal objetivo do ABB.

Os *cost drivers* das atividades primárias da DA são os seguintes, por atividade:

APP - O *cost driver* da atividade Planeamento consiste no número de requisições de compra realizadas na DOT pelas respetivas seções de material, após a determinação das necessidades, incluindo as especificações técnicas e o preço base.

APO - O *cost driver* da atividade Obtenção consiste nos Pedidos de Compra realizados por parte da Divisão da Obtenção, incluindo os respetivos Números de Processos de Despesa (NPD<sup>38</sup>'S) e toda a matéria de legislação do código de contratação pública (ccp)

APA - O *cost driver* da atividade de Armazenamento consiste na variável horas/homem, devido ao facto da movimentação, arrumação e conservação do material ser realizado pelo pessoal da DOT que está designado para a atividade de armazenamento.

APD - O *cost driver* da atividade de Distribuição é o total de PT's satisfeitos que define o fim do processo de aquisição dos artigos fornecidos pela DA.

A tabela seguinte demonstra a vinculação existente entre os objetos de custeio e as atividades que estes consomem, demonstrando os *cost drivers* existentes entre as atividades primárias e os objetos de custeio:

<b>Objetos de Custeio</b>	<b>Cost Driver</b>	<b>Atividades</b>
<b>Fornecimento de Alimentação</b>	Nr de RC	Planeamento
	Nr de PC	Obtenção
	Horas homem	Armazenamento
	Número de PT's satisfeitos	Distribuição
<b>Fornecimento de Combustíveis</b>	Nr de RC	Planeamento
	Nr de PC	Obtenção
	Horas homem	Armazenamento
	Número de PT's satisfeitos	Distribuição
<b>Fornecimento de Fardamento</b>	Nr de RC	Planeamento
	Nr de PC	Obtenção
	Horas homem	Armazenamento
	Número de PT's satisfeitos	Distribuição
<b>Fornecimento de Material Geral</b>	Nr de RC	Planeamento
	Nr de PC	Obtenção
	Horas homem	Armazenamento
	Número de PT's satisfeitos	Distribuição
<b>Fornecimento de Sobressalentes</b>	Nr de RC	Planeamento
	Nr de PC	Obtenção
	Horas homem	Armazenamento
	Número de PT's satisfeitos	Distribuição
<b>Fornecimentos de Tintas, Lubrificantes e Gases</b>	Nr de RC	Planeamento
	Nr de PC	Obtenção
	Horas homem	Armazenamento
	Número de PT's satisfeitos	Distribuição

*Tabela 2 - Relação existente entre os objetos de custeio e as atividades primárias.*

Fonte: Própria

No que respeita aos *cost drivers* das atividades secundárias o *cost driver* definido foi a variável horas/homem, visto que estas atividades contribuem para o funcionamento da DA e cada elemento da guarnição pertencente a estas atividades contribui para que as atividades primárias sejam realizadas.

#### **4.3.2. Cost drivers de recursos**

Definidos os *cost drivers* de atividades, segue-se a fase do modelo de definição dos *cost drivers* de recursos, de forma a aferir o custo que cada atividade consome dos recursos.

Visto que existem custos diretos e indiretos, como está demonstrado na tabela 1, esta discriminação é fundamental para estimar qual é a taxa de consumo dos recursos por parte das atividades. No que respeita aos custos diretos a sua repartição pelas atividades considera-se fácil (direta), visto que a relação com as atividades é evidente e incontestável.

Contudo, o mesmo não acontece com os custos indiretos, na medida em que estes são atribuídos às atividades consoante os *cost drivers* de recursos, ou seja, através de taxas ou aproximações, que se aproximam o mais possível da realidade (Pires, 2013).

A atribuição dos custos diretos às atividades foi realizada pelas atividades principais, visto que os custos diretos estão diretamente interligados com a atividade principal da sua organização. Deste modo a sua repartição foi realizada segundo a seguinte tabela:

<b>Descrição</b>	<b>Planeamento</b>	<b>Obtenção</b>	<b>Armazenamento</b>	<b>Distribuição</b>
Mão-de-obra Direta	x	x	x	x
Aquisição de géneros		x		
Aquisição de Combustíveis		x		
Custos com transporte				x
Aquisição de sobressalentes		x		
Aquisição de fardamento		x		
Aquisição de prémios e condecorações		x		
Outros bens		x		

*Tabela 3 - Atribuição dos Custos Diretos pelas atividades principais.*

Fonte: Própria

Relativamente aos custos indiretos, a sua atribuição às atividades é mais difícil, implicando um processo mais demorado.

Esta atribuição foi realizada através de *cost drivers* definidos de forma subjetiva, mas com vista a aproximação da realidade.

Posto isto, grande parte dos custos indiretos, são repartidos por todas as atividades, incluindo as secundárias, o que leva à admissão de pressupostos que

subdividem estes custos por cada atividade. Esses pressupostos são considerados *cost drivers* de recursos. Neste modelo foram assumidos os seguintes *cost drivers* de acordo com cada um dos recursos definidos.

- Mão de Obra Indireta (MOI) - A MOI diz respeito ao custo dos salários da Direção, cujo *cost driver* é de  $\frac{1}{8}$ , devido ao valor dos custos da direção serem repartidos por todas as atividades, incluindo as atividades secundárias. Também inclui os custos dos salários distribuídos pelo pessoal das atividades secundárias;
- Comunicações - As comunicações apesar de serem um custo indireto, o critério de imputação deste custo nas atividades é bastante simples, aplica-se o critério de imputação de homem por atividade, visto que a maior parte dos elementos da DA possui um telefone fixo atribuído.
- Material de escritório - O material de escritório é dividido por cada elemento pertencente a determinada atividade;
- Encargos com as instalações - No que respeita aos encargos com as instalações tal como a higiene e limpeza, o critério de imputação foi a área em metros quadrados.
- Vigilância - O serviço de vigilância é um serviço realizado por uma empresa externa que visa a satisfação de uma necessidade que é de toda a DA, tendo o critério de imputação de repartição com todas as atividades, sendo o *cost driver*  $\frac{1}{8}$ ;
- Higiene e Limpeza - As limpezas realizadas na DA são realizadas por uma empresa privada que tem como referência a área a prestar o serviço, sendo o critério de imputação a área em metros quadrados.

#### **4.4. Análise da viabilidade do Modelo**

Definidos todos os conceitos essenciais ao modelo ABB que permitam a sua preparação e determinados os *cost drivers* de atividades e de recursos é possível criar um modelo orçamental testando a sua viabilidade e analisando os resultados.

Ao criar o modelo ABB, na realização do orçamento irá ser possível apresentar a informação de uma forma distinta, visto que o ABB permite calcular o valor total dos custos das atividades primárias e secundárias da Direção de Abastecimento, qual o seu

valor unitário (unidade de *cost driver*) e, por fim, designar qual o valor que cada atividade atribuí a um objeto de custeio, neste caso os serviços prestados pela DA.

O teste ao modelo em condições reais, deveria ser realizado no módulo de *controlling* do SIGDN, no entanto, através das entrevistas realizadas ao chefe da Divisão de Planejamento Financeiro e Controlo Orçamental e o Chefe da Seção de Gestão Orçamental da Direção Administrativa e Financeira da Superintendência das Finanças, constatou-se que a implementação de modelos deste género em SIGDN, ainda que possíveis, são bastante morosos e têm bastantes limitações devido à densidade de informação existente.

Deste modo, foi realizado um modelo para efeitos de investigação, criado em Excel, que permite realizar uma análise dos resultados obtidos.

Inicialmente foram recolhidos dados dos custos diretos e indiretos da Direção de Abastecimento, com recurso à informação pormenorizada no orçamento de funcionamento da DA, referente ao ano de 2019.

Apesar de o orçamento conter grande parte dos custos, não consta um dos custos essenciais. que são os vencimentos de todos os elementos pertencentes à Direção de Abastecimento.

Por isso, foi disponibilizada uma lista com a identificação de todos os elementos, incluindo quais os postos, as suas funções, e, quanto aos funcionários civis, se eram assistentes técnicos administrativos, assistentes operacionais ou técnicos superiores.

Deste modo foram calculados os valores de todos os militares com base no valor da Remuneração Base, sem descontos e sem adicionar o subsídio de condição militar, assumindo que estavam todos no nível remuneratório 1.

No que respeita aos civis foi calculada uma média entre o valor mais alto de remuneração e o mais baixo de cada uma das 3 especificações e realizada uma média. É de importância realçar que estes dados são apenas válidos para efeitos académicos, visto que consistem em dados ficcionados para exemplificação.

Calculados os valores de todos os custos diretos e indiretos, estes foram divididos segundo os *cost drivers* de recursos por cada uma das atividades resultando de um valor final por atividade que está demonstrado na seguinte tabela:

<b>Descrição</b>	<b>Custo por atividade</b>
Planeamento	495.416,72 €
Obtenção	27.091.383,91 €
Armazenamento	1.311.541,97 €
Distribuição	1.108.131,97 €
Catálogo	485.959,05 €
Controlo e Auditoria	98.930,70 €
Serviço de Apoio	576.818,43 €
Administração Financeira	260.965,24 €
<b>Custo Total</b>	<b>31.429.148,00 €</b>

*Tabela 4 - Custo por atividade*

Fonte: Própria

Após calcular os custos totais de cada atividade é possível determinar qual é o seu custo unitário dividido este pelo seu *cost driver* de atividade atribuído, resultando nos seguintes custos unitários:

<b>Descrição</b>	<b>Custos por Atividade</b>	<b>Volume do Cost Driver</b>	<b>C. unit. por atividade</b>
Planeamento	495.416,72 €	7269	68,15 €
Obtenção	27.091.383,91 €	1448	18.709,52 €
Armazenamento	311.541,97 €	64	20.492,84 €
Distribuição	1.108.131,97 €	47439	23,36 €
Catálogo	485.959,05 €	21	23.140,91 €
Controlo e Auditoria	98.930,70 €	3	32.976,90 €
Serviço de Apoio	576.818,43 €	30	19.227,28 €
Administração Financeira	260.965,24 €	11	23.724,11 €

*Tabela 5 - Custo unitário por atividade*

Fonte: Própria

Concluídos todos os cálculos realizados anteriormente é possível atribuir um custo total por atividade a cada objeto de custeio correspondendo à tabela seguinte:

<b>Descrição</b>	<b>Planeamento</b>	<b>Obtenção</b>	<b>Armazenamento</b>	<b>Distribuição</b>
Fornecimento de Combustíveis	29.919,93 €	1.627.728,18 €	61.478,53 €	60523,40 €
Fornecimento de Fardamento	45.118,43 €	2.469.656,54 €	143.449,90 €	55804,87 €
Fornecimento de Material Geral	190.219,85 €	10.402.492,72 €	143.449,90 €	182411,15 €
Fornecimento de Sobressalentes	118.316,61 €	6.473.493,67 €	655.770,99 €	137748,56 €
Fornecimentos de Tintas, Lubrificantes e Gases (STLG).	41.710,69 €	2.282.561,35 €	122.957,06 €	10651,74 €
Fornecimento de Alimentação	70.131,22 €	3.835.451,45 €	184.435,59 €	660992,23 €

*Tabela 6 - Custo total por atividade atribuído aos objetos de custeio*

Fonte: Própria

O conjunto destas tabelas permite, assim, uma análise do orçamento mais completa e eficiente, perceber qual o contributo que atividade tem para o serviço final da DA, para que ao efetuar futuros orçamentos diminuam-se os custos e apostar nas atividades que realmente contribuem para a prestação do serviço final.

## **5. Discussão**

### **5.1. Resultado das entrevistas**

Nas entrevistas realizadas aos oficiais da SF foi possível compreender o modelo orçamental de referência em vigor, que é o orçamento por programas que decorre da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001), republicada pela Lei n.º 41/2014. Das entrevistas percebeu-se que este modelo orçamental não está totalmente efetivado, existindo uma grande margem para melhorias. No entanto, o seu potencial é enorme, na medida em que se poderá concretizar o estabelecimento de novos processos de gestão, a efetivação do planeamento plurianual e a análise do mérito das decisões.

Ainda de acordo com a informação transmitida nas entrevistas realizadas aos oficiais da SF, no que respeita à possibilidade de implementação do sistema ABB, assume-se que não está em prática, nem existem evidências de ter sido equacionada. No entanto, importa referir que a Marinha procura avaliar a utilização de ferramentas de gestão, dentro do quadro da Defesa.

Destas entrevistas, também foi reconhecido que para a implementação deste modelo a contabilidade de custos teria de estar efetivamente sedimentada na organização, o que não acontece devido, sobretudo, à recente implementação do sistema de normalização contabilística, SNC-AP, e ao facto de ainda não existir nenhum estudo sobre o melhor modelo de contabilidade analítica a implementar na organização, de acordo com as necessidades de informação a nível de custos. Este será um dos principais passos para a Marinha realizar num futuro próximo.

Por fim, importa ainda referir que os oficiais de Administração Naval têm as competências necessárias para acompanhar a implementação de modelos deste âmbito, mas devem complementar as suas habilitações com ações de formação técnicas e específicas nesta área.

Relativamente às entrevistas concretizadas na DA, inicialmente foi realizada uma entrevista ao Sr. Almirante Diretor de Abastecimento, que abordou a Direção de Abastecimento de uma forma geral, caracterizando as suas funções e enquadrando a entidade na Superintendência do Material. Tendo o conhecimento de toda a sua Direção permitiu transmitir-me parte desse conhecimento e direcionar-me para as Divisões onde podia encontrar informação mais pormenorizada.

No que respeita às entrevistas realizadas aos chefes de divisão e de departamento, o objetivo principal destas era recolher a informação necessária para a realização do Modelo orçamental, reconhecendo, essencialmente, quais os recursos, as atividades e os objetos de custeio da Direção de Abastecimento, tendo cada elemento contribuindo um pouco para realização deste.

O Chefe de Divisão da DAF, ao possuir maior acesso à informação financeira da DA, contribuiu de forma mais ativa para a realização deste modelo, tendo respondendo às questões que estão no guião de entrevista e a outras que foram surgindo à medida que se ia realizando a entrevista.

## 6. Conclusão

### 6.1. Conclusão da viabilidade do modelo

Após concluir o estudo previamente proposto, de criação de um modelo orçamental ABB, que demonstra através de alguns pressupostos assumidos uma aproximação da realidade da Direção de Abastecimento, importa refletir sobre os resultados obtidos.

Em primeiro lugar é de notar a qualidade de informação disponibilizada por este modelo, permitindo, logo à partida, adquirir uma noção da organização através da identificação dos seus recursos, atividades primárias e secundárias, e os seus objetos de custeio ou serviços finais. Esta informação é bastante útil, tanto para os decisores, como para todos os interessados na matéria de orçamentação da entidade em estudo com menos experiência nesta área<sup>39</sup>

Por outro lado, o ABB permite também rapidamente identificar a relação existente entre os custos e as atividades, tanto diretos como indiretos, na medida em que a repartição dos recursos diretos pelas atividades é facilitada, porque, tal como o nome indica, a sua repartição é direta e incontestável, sendo que no que respeita à repartição dos custos indiretos pelas atividades, esta é realizada através de *cost drivers* que são calculados previamente, permitindo que uma percentagem desses custos seja consumida pelas atividades que detêm esses custos, divergindo do orçamento em vigor que atribui os recursos às atividades com base nos valores executados de anos anteriores (valores históricos). Em relação à contabilização dos custos, este sistema é mais eficiente porque engloba a totalidade de custos da organização, o que não acontece no orçamento de funcionamento da DA, que não inclui a totalidade de custos, tais como os custos com vencimentos e a eletricidade.

O facto deste sistema permitir calcular o volume de custos de cada atividade proporciona uma maior noção das atividades que produzem mais custos para a organização, possibilitando aos decisores uma melhor gestão de custos, visto que sabem qual é a atividade que mais custos produziu e a que mais contribuiu para atingir o serviço final da organização. Este sistema permite, ainda, determinar qual o custo unitário de cada atividade e realizar comparações entre si. O facto de as atividades serem caracterizadas como primárias e secundárias também permite, ao gestor, ter uma

---

<sup>39</sup> E que permitiria operacionalizar o ABM (activity based management)

diferente percepção da organização, podendo diminuir os custos nas atividades que demonstram menos importância para a DA.

A DA, ao fornecer diferentes serviços através do ABB, tem a possibilidade de calcular qual o custo desse serviço, quais as atividades, e a quantidade dela consumida, e quais os recursos que foram atribuídos para esse serviço final. Permite, portanto, um planeamento mais eficiente.

Por fim, através da análise deste modelo, é perceptível que este apresenta diversas vantagens, visto que pelo menos possibilita uma diferente percepção dos valores e da forma de os organizar, demonstrando-se bastante útil para uma entidade como a Marinha, com tantos custos indiretos difíceis de repartir e de identificar, especialmente em rubricas orçamentais.

## **6.2. Conclusões finais, limitações e recomendações**

Após elaborar o enquadramento teórico deste trabalho de investigação foi possível verificar que os sistemas de gestão da Administração Pública (AP), incluindo os sistemas orçamentais, têm vindo a sofrer inúmeras reformas nas últimas décadas, demonstrando o crescimento da preocupação da AP com os conceitos de eficiência e eficácia, que se devem sobretudo às crescentes exigências, necessidades, preocupações e expectativas dos seus “Clientes” (cidadãos).

A Marinha, enquanto entidade pública, foi influenciada por estes fatores, demonstrando cada vez mais interesses nesta área. No entanto, verifica-se que a implementação de um novo modelo orçamental implica vários desafios e adversidades, podendo provocar problemas maiores para a organização.

No fundo, o objetivo central do trabalho consiste na elaboração de um modelo de orçamentação ABB aplicado à Direção de Abastecimento. Este foi realizado com sucesso, apesar de alguns dados serem baseados em presunções gerais, por dificuldade em obter evidências mais substanciais. Este modelo só foi finalizado, devido à caracterização da entidade, objeto de estudo, e ao conjunto de entrevistas realizadas com êxito.

Naturalmente, foram surgindo alguns constrangimentos que se deveram sobretudo à especificidade e complexidade da organização em causa e da situação atual de pandemia que todo o mundo está a enfrentar, provocando alguns desafios na fase de recolha de dados para a elaboração do modelo ABB. Nomeadamente, na

realização das entrevistas, deparei-me com algumas dificuldades/obstáculos com a sua marcação, mas através da utilização de novas tecnologias nas comunicações e de registos obtidos presencialmente, os objetivos predefinidos foram atingidos.

Em conclusão e como sugestão, a função de Controlling do SIGDN deveria ser uma área a explorar, quer por parte da Marinha em matéria de contabilidade analítica e de orçamentação, quer em futuras dissertações de mestrado, para que estes tipos de modelos possam ser implementados o mais cedo possível e contribuam para o aumento da eficiência e eficácia da organização.



## Bibliografia

- *Assembleia da República*. (14 de março de 2020). Obtido de <https://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Paginas/ContaGeraldoEstado.aspx>.
- Behn, R. D. (1999). *The New Public-Management Paradigm and the search for democratic*. Obtido de <http://www.willamenet.org/ipmn>.
- Bleeker, R. (2001). Key Features of Activity-Based Budgeting. *Revista Cost Management*.
- Brimson, J. A. (1994). *Activity-Based Management for service Industries and Nonprofit Organizations*. New York.
- Brimson, J. A. (1996). *Contabilidade por atividade*. São Paulo: Atlas.
- Caldeira, C., Asseiceiro, J., Vieira, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão - Estratégia de Custos e de Resultados*. Letra e Conceitos, Lda.
- Camargo, R. F. (2018). *O que é e para que serve o Orçamento por Atividades (Orçamento ABB ou Activity-Based Budgeting)?*
- Carvalho, H. (2015). *Metodologia de análise de custo para investimentos em infra-estruturas energéticas*.
- Catelli, A., & Guerreiro, R. (1994). *Uma crítica do sistema: ABC- Activity Based Costing*. São Paulo: IOB.
- Ching, H. Y. (1995). *Gestão Baseada em Atividades*. São Paulo: Atlas.
- Cogan, S. (1994). *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira.
- Coimbra, X. C.-U. (2008). *Neoliberalismo, Constitucionalização e Limites à Soberania*. Coimbra. Obtido de [https://www.fd.uc.pt/~anunes/pdfs/conf\\_4.pdf](https://www.fd.uc.pt/~anunes/pdfs/conf_4.pdf)
- Company, M. &. (Agosto de 2015). *The return of zero-base budgeting*. Obtido de [McKinsey:mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-return-of-zero-base-budgeting](http://mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-return-of-zero-base-budgeting)

- Constitucional, G. (2019). *Programa de Estabilidade 2019-2023*.
- Constituinte, A. (Revisão 2005). *Constituição da República Portuguesa*.
- Costa, A. G. (7 de março de 2016). *Escola Superior de Gestão e Contas Públicas*. Obtido de As contribuições dos Estados Unidos para o desenvolvimento do orçamento público com instrumento de planeamento: <https://escoladecontas.tcm.sp.gov.br/artigos/307-as-contribuicoes-dos-estados-unidos-para-o-desenvolvimento-do-orcamento-publico-com-instrumento-de-planeamento>
- *Direção-Geral do Orçamento*. (5 de março de 2020). Obtido de <https://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/ConhecerProcessoElaboracaoOE/index.html>
- Europeia, C. (2018). *A UE - Relatório geral sobre a atividade da União Europeia*.
- Financeira, S. d.-D. (2020). *Processo de planeamento orçamental para 2021 (PPO 2021)*.
- Franco, A. d. (2015). *Finanças Públicas e Direito Financeiro- 4ª Edição*. Coimbra: Almedina.
- Franco, V., Oliveira, Á., Morais, A., Oliveira, B., Lourenço, I., Jesus, M., . . . Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão. Volume I. O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team.
- Gestão, P. (14 de março de 2013). *Análise Custo-Benefício*. Obtido de Portal Gestão: <https://www.portal-gestao.com/artigos/6995-an%C3%A1lise-custo-benef%C3%ADcio.html>
- Giaconomi, J., & Pagnussat, J. L. (2007). *Planejamento e orçamento governamental*. Obtido de: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/875/1/Colet%C3%A2nea%20Planejamento%20e%20Or%C3%A7amento%20%20Do%20or%C3%A7amento%20por%20programas%20para%20o%20or%C3%A7amento%20de%20desempenho.pdf>
- Gilmour, J., & Lewis, D. (2006). *Does Performance Budgeting Work? An examination of the Office of Management and Budget's PART Scores*. *Public Administration Review*.

- Hansen, S. (2011). *A Theoretical Analysis of Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity Based Budgeting and Beyond Budgeting*.
- Herbert, J. L. (1977). *Experiences in Zero-Base-Budgeting*. New York: Petrocelli.
- Holmstrom, B., & Milgrom, P. (1991). Multitask Principal-Agent Analysis: Incentive Contracts, Asset Ownership, and Job Design. *Journal of Law, Economics and Organization*.
- Hooper, J. F. (1968). *Planning, Programming, Budgeting System*.
- Horngren, C., Foster, G., & Datar, S. (1997). *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro.
- Innes, J., & Mitchel, F. (1995). *A survey of activity-based costing in the U.K'S largest companies, Management Accounting Research*.
- Jones, L. (2005). *Reform of the planning, programming, budgeting system, and management control in the U.S. Dpeartment of Defense: insights from budget theory*.
- Júnior, C. A. (2018). *Evolução do orçamento público: da perspectiva contábil à gestão por resultados*.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (1999). *Coste y efecto*. Barcelona: Ediciones Gestión.
- Kerlinger, F. (1910). *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais*. Universidade de Amsterdã.
- Leone, G. (2000). *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Lunkes, R. J. (2003). Orçamento Base Zero: OBZ. *Revista Brasileira de Contabilidade*, p.54-65.
- Martins, E. (2000). *A Contabilidade de Custos: Inclui o ABC*. São Paulo: 7º edição.
- McLuhan, M. (1964). *Os Meios de Comunicação como Extensão do Homem*.
- Nacional, M. d. (2019). Nota explicativa do orçamento de 2019.
- Nakagawa, M. (1994). *ABC*. São Paulo.

- Neely, A. B. (2003). *Measuring Business Excellence. Better Budgeting or Beyond Budgeting?*
- Oliveira, A. (1 de novembro de 2006). A utilização do método de custeio baseado em atividades (abc): uma pesquisa empírica.
- Oliveira, M. (2000). *A evolução do orçamento público: do controle de gastos ao planejamento baseado em resultados.*
- Orçamento, D. g. (2018). *Relatório de Análise Global e Conta da Segurança Social.*
- Orçamento, D.-g. d. (2018). *Mapas contabilísticos gerais.*
- Orçamento, D.-g. d. (2018). *Relatório do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno.*
- Pacheco, F. (2019). *Contabilidade Pública.*
- Pidgeon, C. (Janeiro de 2010). *Methods of budgeting.*
- Pietrzak, Z. (2013). *Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies.* Universidade de Lodz (Polónia).
- Pietrzak, Z. (2013). *Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies.*
- Pires, A. M. (2013). *A orçamentação baseada em atividades: Conceção de um modelo adaptado à Escola Naval.*
- Programas, C. p. (2007). *Orçamentação por Programas- Relatório Intercalar.*
- Pyhrr, P. A. (1972). *Zero-Base Budgeting, comunicação à Conferencia Internacional do Planning Executives Institute.* Nova Iorque.
- Raymond Quivy, L. C. (2005). *Manual de investigação em ciências sociais.* Dunod, Paris: Guilherme Valente.
- Sachs, I. (2002). *Rumo à ecossocioeconomia. Teoria e prática do desenvolvimento.*
- Santos, J. A. (2010). *Finanças Públicas.* Oeiras: INA EDITORA.
- Sarant, P. C. (1978). *Zero-Base Budgeting in the Public Sector.*
- Schick, A. (1969). *The road to PPB: the stages of budget reform.*

- Schultze, C. (1968). *The politics and economics of public spending*. Washington: Brooking Institution.
- Silva, A., Rosa, P., & Pires, J. (1999). *Uma Aplicação Prática de Orçamento Baseado em Atividades*. São Paulo.
- Silva, J. A. (1988). *O Estado Democárctico de Direito*.
- Silva, M. J., & Salvado, A. F. (2015). *Análise Custo-Benefício: Metodologia para apoio à decisão em intervenções de Arquitetura, Engenharia e Contrução*. Lisboa.
- Silva, S. d. (2011). *O sistema integrado de gestão da defesa nacional na marinha: situação actual e perspetivas futuras*.
- Sousa, F. (8 de novembro de 2019). *RHPortal*. Obtido de Orçamento base zero: conceito e aplicação: <https://www.rhportal.com.br/artigos-rh/orcamento-base-zero-conceito-e-aplicacao/>
- Valdirene Gasparetto. (1999). *Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades*. Florianópolis.
- Vanzella, C., & Lunkes, R. J. (2006). Orçamento Baseado em Atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica.
- Ventura, M. (2007). *O estudo de caso como modalidade de pesquisa*.
- Viner, J. (1950). *The Customs Union Issue*. Oxford University Press.
- Wernke, R. (2005). *Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de deistribuidora de mercadorias*. Obtido de [https://www.researchgate.net/publication/237826213\\_Custeio\\_baseado\\_e\\_m\\_atividades\\_ABC\\_aplicado\\_aos\\_processos\\_de\\_compra\\_e\\_venda\\_de\\_distribuidora\\_de\\_mercadorias](https://www.researchgate.net/publication/237826213_Custeio_baseado_e_m_atividades_ABC_aplicado_aos_processos_de_compra_e_venda_de_distribuidora_de_mercadorias)
- Wilson, J. Q. (1989). *Bureaucracy: What Government Agencies Do and Why They Do It*. Nova Iorque: Basic Books.
- Yamamoto, K. (2010). *Performance-Oriented Budgeting in Public Universities: The Case of a National University in Japan*.
  - Yin. (1994). *Pesquisa Estudo de Caso - Desenho e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.



## **Legislação Consultada**

Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (Lei de Enquadramento Orçamental).

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto (Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas).

Lei Orgânica n.º 1 - A/2009, de 7 de julho (Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas).

Decreto-Lei n.º 185/2014 de 29 de dezembro (Lei orgânica da Marinha – LOMAR).

Decreto regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho (Decreto regulamentar da Marinha).



## Apêndices

### Apêndice A1 - Guião de entrevista ao Diretor da DA

- Data da entrevista - Dia 24 de junho de 2020
- Local da entrevista - Gabinete do Sr. Almirante Diretor de Abastecimento
- Duração da entrevista - 1 hora

#### Dados do entrevistado

Nome: António Carlos Dias Gonçalves

Posto: Comodoro

Função: Diretor de Abastecimento

#### Apresentação

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento

#### Dados a recolher

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:

- Funções desempenhadas na área da orçamentação.

2. Conforme estudei, a Direção de Abastecimento é uma entidade bastante complexa no que respeita à sua organização. Na sua opinião existe alguma área, ao nível da contabilidade, controlo interno ou a própria gestão, mais sensível ou outra que tenha de tomar maior consideração?

3. Como Diretor de Abastecimento considera que tem toda a informação necessária para a tomada de decisão ou considera que esta deveria ser melhorada? Que tipos de sistemas utiliza para aceder à informação neste domínio?

4. O Orçamento Baseado em Atividades (ABB), é atualmente uma ferramenta de gestão que, quando implementada com sucesso, possibilita à administração da organização diferenciar-se, nomeadamente na Marinha Portuguesa. Consistindo num sistema interessante, a sua implementação já foi equacionada ou já está em prática?

5. Quando tomou contacto pela primeira vez com o ABB reconheceu potencial neste modelo?

6. Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?

7. Com a entrada em vigor do SNC-AP, como procederá a DA no Relatório de Gestão proposto na NCP 27 que a Marinha tem de preencher, visto que essa NCP prevê a utilização de um modelo ABC (e que pode ser apoiado por modelos ABB)?

8. Visto que adotamos um plano de atividades não considera que seria proveitoso o modelo de orçamentação ser o ABB, uma vez que este subdivide também os custos indiretos por atividades?

9. As atividades que constam no plano de atividades são revistas e analisadas todos os anos ou, na sua maioria, são transferidos de um ano para o outro?

10. Na sua opinião, as atividades definidas no plano de atividades da Superintendência do Material, referentes à DA (Abastecimento e Funcionamento da DA), são na sua opinião as principais atividades da DA?

11. Segundo o seu ponto de vista, sabendo que *cost drivers* de recursos consistem na ferramenta que define a relação entre os recursos e as atividades (uma medida de output), quais são os *cost drivers* de recursos (que estabelecem a relação de consumo entre os recursos e as atividades), e os *cost drivers* de atividades (que identificam a relação de quando os produtos finais consomem as atividades)?

12. Na sua opinião quais são os produtos ou serviços finais que são produzidos pela DA para a Marinha?

13. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice A2 - Guião de Entrevista ao Chefe da DOT**

- Data da entrevista – 25 de junho de 2020
- Local da entrevista – Via ZOOM
- Duração da entrevista – 45 minutos

### **Dados do entrevistado**

Nome: Anacleto do Carmo

Posto: Capitão-de-fragata

Função: Chefe da DOT

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área de orçamentação;
  - Função que desempenha na Direção de Abastecimento.
2. O conceito implícito no sistema ABB surgiu do desenvolvimento da ideia assente no sistema ABC, tendo como objetivo e missão identificar os recursos que devem ser atribuídos a cada atividade, realizando uma previsão do custo dos recursos que serão necessários para a produção de determinado objeto de custeio (produto final). Consistindo numa ferramenta interessante no âmbito da orçamentação, qual a sua experiência e conhecimento neste sentido.

3. (Caso a resposta anterior tenha sido afirmativa face ao conhecimento na área) Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
4. (Consoante as respostas anteriores) Quais são na sua opinião as principais dificuldades a enfrentar para realizar uma mudança para este modelo?
5. Na sua opinião, as atividades definidas no plano de atividades da Superintendência do Material, referentes à DA (Abastecimento e Funcionamento da DA), são na sua opinião as principais atividades da DA?
6. Segundo o seu ponto de vista, sabendo que *cost drivers* de recursos consistem na ferramenta que define a relação entre os recursos e as atividades (uma medida de output), quais são os *cost drivers* de recursos (que estabelecem a relação de consumo entre os recursos e as atividades), e os *cost drivers* de atividades (que identificam a relação de quando os produtos finais consomem as atividades)?
7. Na sua opinião quais são os produtos ou serviços finais que são produzidos pela DA para a Marinha?
8. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice A3 - Guião de Entrevista ao Chefe da DOB**

- Data da entrevista- Dia 25 de junho de 2020
- Local da entrevista – via ZOOM
- Duração da entrevista – 1 hora

### **Dados do entrevistado**

Nome: Vilhena Lúcio

Posto: Capitão-tenente

Função: Chefe do DOB

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área de orçamentação;
  - Função que desempenha na Direção de Abastecimento.
2. O conceito implícito no sistema ABB surgiu do desenvolvimento da ideia assente no sistema ABC, tendo como objetivo e missão identificar os recursos que devem ser atribuídos a cada atividade, realizando uma previsão do custo dos recursos que serão necessários para a produção de determinado objeto de custeio (produto final). Consistindo numa ferramenta interessante no âmbito da orçamentação, qual a sua experiência e conhecimento neste sentido.

3. (Caso a resposta anterior tenha sido afirmativa face ao conhecimento na área) Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
4. (Consoante as respostas anteriores) Quais são na sua opinião as principais dificuldades a enfrentar para realizar uma mudança para este modelo?
5. Na sua opinião, as atividades definidas no plano de atividades da Superintendência do Material, referentes à DA (Abastecimento e Funcionamento da DA), são na sua opinião as principais atividades da DA?
6. Segundo o seu ponto de vista, sabendo que *cost drivers* de recursos consistem na ferramenta que define a relação entre os recursos e as atividades (uma medida de output), quais são os *cost drivers* de recursos (que estabelecem a relação de consumo entre os recursos e as atividades), e os *cost drivers* de atividades (que identificam a relação de quando os produtos finais consomem as atividades)?
7. Na sua opinião quais são os produtos ou serviços finais que são produzidos pela DA para a Marinha?
8. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice A4 - Guião de Entrevista à Chefe da DINF**

- Data da entrevista- 23 de junho de 2020
- Local da entrevista – via ZOOM
- Duração da entrevista- 30 minutos

### **Dados do entrevistado**

Nome: Pires da Silva

Posto: Capitão-tenente EN-MEC

Função: Chefe da DINF

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área de orçamentação;
  - Função que desempenha na Direção de Abastecimento.
2. O conceito implícito no sistema ABB surgiu do desenvolvimento da ideia assente no sistema ABC, tendo como objetivo e missão identificar os recursos que devem ser atribuídos a cada atividade, realizando uma previsão do custo dos recursos que serão necessários para a produção de determinado objeto de custeio (produto final). Consistindo numa ferramenta interessante no âmbito da orçamentação, qual a sua experiência e conhecimento neste sentido.

3. (Caso a resposta anterior tenha sido afirmativa face ao conhecimento na área) Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
4. (Consoante as respostas anteriores) Quais são na sua opinião as principais dificuldades a enfrentar para realizar uma mudança para este modelo?
5. Na sua opinião, as atividades definidas no plano de atividades da Superintendência do Material, referentes à DA (Abastecimento e Funcionamento da DA), são na sua opinião as principais atividades da DA?
6. Segundo o seu ponto de vista, sabendo que *cost drivers* de recursos consistem na ferramenta que define a relação entre os recursos e as atividades (uma medida de output), quais são os *cost drivers* de recursos (que estabelecem a relação de consumo entre os recursos e as atividades), e os *cost drivers* de atividades (que identificam a relação de quando os produtos finais consomem as atividades)?
7. Na sua opinião quais são os produtos ou serviços finais que são produzidos pela DA para a Marinha?
8. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice A5 - Guião de entrevista ao Chefe da DCM**

- Data da entrevista – 25 de junho de 2020
- Local da entrevista – Gabinete do Chefe da Divisão de Catalogação do Material (DCM)
- Duração da entrevista- 30 minutos

### **Dados do entrevistado**

Nome: Rebocho Paulo

Posto: Capitão-de-fragata

Função: Chefe do DCM

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área de orçamentação;
  - Função que desempenha na Direção de Abastecimento.
2. O conceito implícito no sistema ABB surgiu do desenvolvimento da ideia assente no sistema ABC, tendo como objetivo e missão identificar os recursos que devem ser atribuídos a cada atividade, realizando uma previsão do custo dos recursos que serão necessários para a produção de determinado objeto de custeio (produto final). Consistindo numa ferramenta

interessante no âmbito da orçamentação, qual a sua experiência e conhecimento neste sentido.

3. (Caso a resposta anterior tenha sido afirmativa face ao conhecimento na área) Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
4. (Consoante as respostas anteriores) Quais são na sua opinião as principais dificuldades a enfrentar para realizar uma mudança para este modelo?
5. Na sua opinião, as atividades definidas no plano de atividades da Superintendência do Material, referentes à DA (Abastecimento e Funcionamento da DA), são na sua opinião as principais atividades da DA?
6. Segundo o seu ponto de vista, sabendo que *cost drivers* de recursos consistem na ferramenta que define a relação entre os recursos e as atividades (uma medida de output), quais são os *cost drivers* de recursos (que estabelecem a relação de consumo entre os recursos e as atividades), e os *cost drivers* de atividades (que identificam a relação de quando os produtos finais consomem as atividades)?
7. Na sua opinião quais são os produtos ou serviços finais que são produzidos pela DA para a Marinha?
8. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice A6 - Guião de Entrevista ao Chefe da DA - DAF**

- Data da entrevista- 24 de junho
- Local da entrevista- Gabinete do Chefe da DAF
- Duração da entrevista- 2 horas

### **Dados do entrevistado**

Nome: Lopes Guerreiro

Posto: CFR AN

Função: Chefe da DAF-DA

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área de orçamentação;
  - Função que desempenha na Direção de Abastecimento.
2. Atualmente utilizam algum método de orçamentação, sem ser o tradicional?
3. O Orçamento Baseado em Atividades (ABB), é atualmente uma ferramenta de gestão que, quando implementada com sucesso, possibilita à administração da organização diferenciar-se, nomeadamente na Marinha Portuguesa. Consistindo num sistema interessante, a sua implementação já foi equacionada ou já está em prática?

4. Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
5. Quais são as principais dificuldades a enfrentar para realizar uma mudança para este modelo?
6. Com a entrada em vigor do SNC-AP, como procederá a DA no Relatório de Gestão proposto na NCP 27 que a Marinha tem de preencher, visto que essa NCP prevê a utilização de um modelo ABC (e que pode ser apoiado por modelos ABB)?
7. As atividades que constam no plano de atividades são revistas e analisadas todos os anos ou, na sua maioria, trespassam de um ano para o outro?
8. Na sua opinião, as atividades definidas no plano de atividades da Superintendência do Material, referentes à DA (Abastecimento e Funcionamento da DA), são na sua opinião as principais atividades da DA?
9. Segundo o seu ponto de vista, sabendo que *cost drivers* de recursos consistem na ferramenta que define a relação entre os recursos e as atividades (uma medida de output), quais são os *cost drivers* de recursos (que estabelecem a relação de consumo entre os recursos e as atividades), e os *cost drivers* de atividades (que identificam a relação de quando os produtos finais consomem as atividades)?
10. Na sua opinião quais são os produtos ou serviços finais que são produzidos pela DA para a Marinha?
11. Relativamente ao módulo de *controlling* do SIGDN, este tem capacidade para desenvolver modelos de orçamentação ABB?
12. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice B1 - Guião de entrevista ao chefe da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental**

- Data da entrevista – 29 de junho de 2020
- Local da entrevista – via e-mail

### **Dados do entrevistado**

Nome: Nogueira Paiva

Posto: Capitão-de-fragata

Função: Chefe da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área da orçamentação.
  - Função que desempenha na Superintendência das Finanças.
2. Que sistema orçamental é utilizado na Marinha? Considera este sistema o mais adequado, eficaz e eficiente, ou na sua opinião, têm algumas limitações? Se sim, quais?
3. O Orçamento Baseado em Atividades (ABB), é atualmente uma ferramenta de gestão que, quando implementada com sucesso, possibilita à administração da organização diferenciar-se, nomeadamente na Marinha

Portuguesa. Consistindo num sistema interessante, a sua implementação já foi equacionada ou já está em prática?

4. Já foram realizados projetos na área de orçamentação por atividades (ABB)? Se sim:
  - Quais foram os projetos?
  - Chegaram a ser implementados?
  - Quais foram os resultados?
5. No desempenho das suas funções tem procurado despertar o interesse para a aplicação de novos modelos de orçamentação? Se sim:
  - Sentiu dificuldades na aplicação dessa ferramenta?
  - Quais foram os motivos que lhe levaram a introduzir esta ferramenta?
6. Dado terem sido realizadas alterações com a entrada em vigor do SNC-AP e a NCP27 prevê a utilização de um modelo ABC (e que pode ser apoiado por modelos ABB), quais são os projetos que a DAF está a pensar desenvolver e se tenciona utilizar modelos ABB?
7. Visto que adotamos um plano de atividades não considera que seria proveitoso o modelo de orçamentação ser o ABB, uma vez que este subdivide também os custos indiretos por atividades?
8. Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
9. Na sua opinião, quais são os principais entraves à adoção deste sistema e quais as possíveis soluções para que estes não persistam?
10. Em que medida o módulo de *controlling* do SIGDN possui capacidade para criar modelos de orçamentação ABB?
11. Considera que os oficiais de Administração Naval estão habilitados para desenvolver ferramentas nesta área?
12. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

## **Apêndice B2 - Guião de entrevista ao chefe da Secção de Gestão Orçamental da Divisão de Planeamento Financeiro e Controlo Orçamental**

- Data da entrevista - 29 de junho de 2020
- Local da entrevista - via e-mail

### **Dados do entrevistado**

Nome: Gaspar Mota

Posto: CTEN

Função: Chefe da Secção DE Gestão Orçamental da Divisão

### **Apresentação**

- Identificação;
- Finalidade da entrevista e da dissertação;
- Agradecimento.

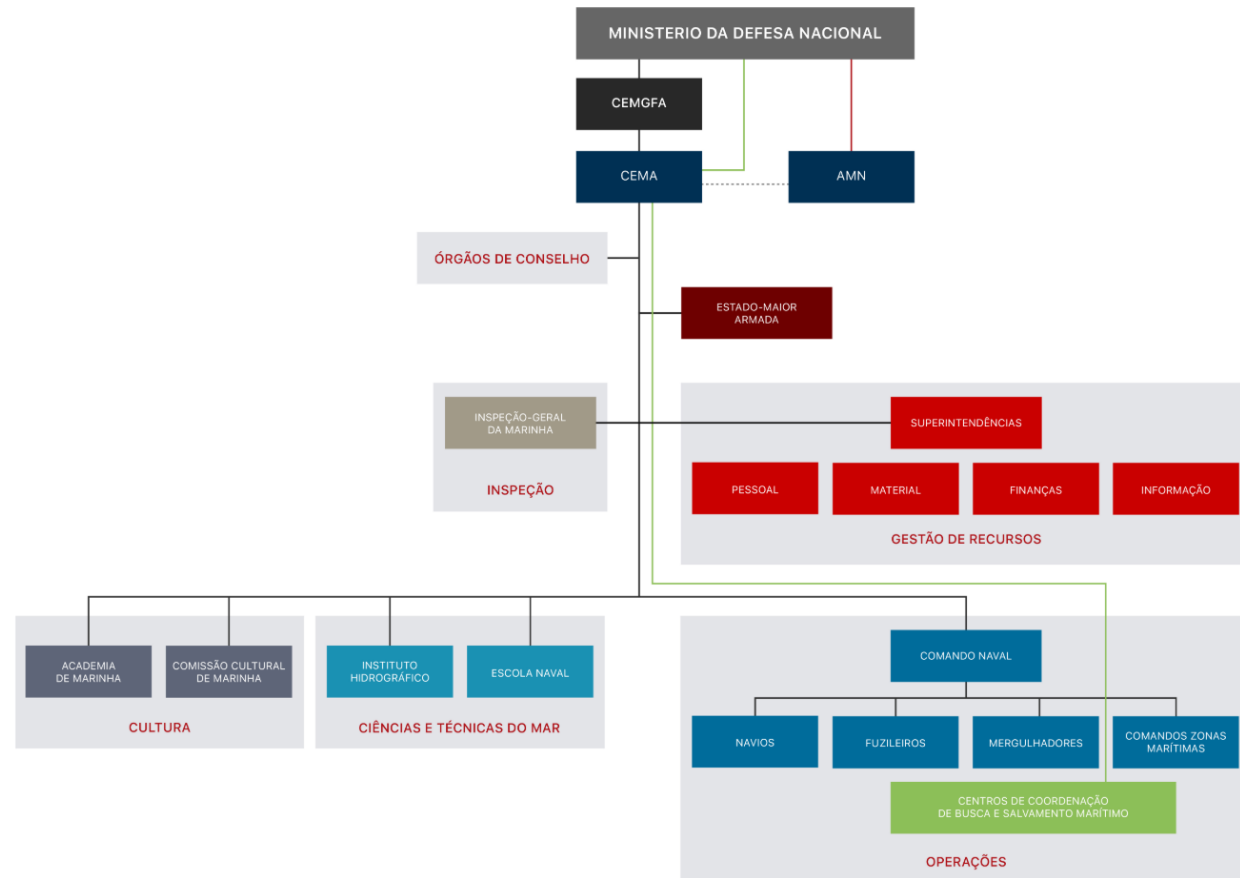
### **Dados a recolher**

1. Em primeiro lugar, gostaria de questionar sobre o seu percurso na Marinha:
  - Funções desempenhadas na área da orçamentação.
  - Função que desempenha na Superintendência das Finanças.
2. Que sistema orçamental é utilizado na Marinha? Considera este sistema o mais adequado, eficaz e eficiente, ou na sua opinião, têm algumas limitações? Se sim, quais?


3. O Orçamento Baseado em Atividades (ABB), é atualmente uma ferramenta de gestão que, quando implementada com sucesso, possibilita à administração da organização diferenciar-se, nomeadamente na Marinha Portuguesa. Consistindo num sistema interessante, a sua implementação já foi equacionada ou já está em prática?
4. Já foram realizados projetos na área de orçamentação por atividades (ABB)? Se sim:
  - Quais foram os projetos?
  - Chegaram a ser implementados?
  - Quais foram os resultados?
5. No desempenho das suas funções tem procurado despertar o interesse para a aplicação de novos modelos de orçamentação? Se sim:
  - Sentiu dificuldades na aplicação dessa ferramenta?
  - Quais foram os motivos que lhe levaram a introduzir esta ferramenta?
6. Dado terem sido realizadas alterações com a entrada em vigor do SNC-AP e a NCP27 prevê a utilização de um modelo ABC (e que pode ser apoiado por modelos ABB), quais são os projetos que a DAF está a pensar desenvolver e se tenciona utilizar modelos ABB?
7. Visto que adotamos um plano de atividades não considera que seria proveitoso o modelo de orçamentação ser o ABB, uma vez que este subdivide também os custos indiretos por atividades?
8. Considera a implementação do modelo de orçamentação ABB uma mais valia para toda a Marinha? Quais são os interesses/ vantagens a atingir?
9. Na sua opinião, quais são os principais entraves à adoção deste sistema e quais as possíveis soluções para que estes não persistam?
10. Em que medida o módulo de *controlling* do SIGDN possui capacidade para criar modelos de orçamentação ABB?
11. Considera que os oficiais de Administração Naval estão habilitados para desenvolver ferramentas nesta área?
12. Se houver alguma menção ou sugestão que considere importante e não tenha sido abordada, seria relevante referi-lo a fim de valorizar a investigação.

# Anexos

## Anexo A - Organograma da Marinha



## Anexo B - IT DOT 005 – Parecer Técnico

	DIREÇÃO DE ABASTECIMENTO DIVISÃO OPERACIONAL E TÉCNICA Especificação Técnica	ET (Nº da ET)
---	--	---------------

### 1. OBJETIVO

(Texto)



### 2. IDENTIFICAÇÃO

(NNA)	(Descrição)
-------	-------------

### 3. UNIDADE DE FORNECIMENTO

(Unidade de fornecimento a aplicar)

### 4. CAMPO DE APLICAÇÃO

(Texto)

### 5. DESCRIÇÃO

(Texto)

### 6. CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS

#### 6.1 COMPOSIÇÃO

(Texto)

#### 6.2 OUTRAS CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS

(Texto)

### 7. ARMAZENAGEM

#### 7.1 EMBALAGEM

(Texto)


#### 7.2 ETIQUETAGEM

(Texto)


#### 7.3 REQUISITOS DE ARMAZENAMENTO

VERSO EM BRANCO	- 3 de 5 -	O Técnico de Material, _____
-----------------	------------	---------------------------------

**Anexo C - IT DOT 005 – Esclarecimentos Técnicos para Aquisição**

	<p align="center"><b>DIREÇÃO DE ABASTECIMENTO</b> <b>DIVISÃO OPERACIONAL E TÉCNICA</b> <b>INSTRUÇÃO TÉCNICA</b></p>	<p align="center">Visto, O Subdiretor,</p> <p><i>[Handwritten Signature]</i></p> <p align="right"><small>Assinado eletronicamente por Antonio Carlos Dos Santos Diretor PT - Gabinete de Apoio Municipal, em Março Provisório em 11/02/2015 às 10:24:27</small></p>
		<p align="center">IT-DOT 005</p>

**ANEXO A - PT**

	<p><b>Direção de Abastecimento</b> <b>DOT - GA</b></p>	<p><b>PT</b></p>	<p align="center">Visto, O Chefe de Divisão</p> <p>_____</p>
	<p><b>Parecer Técnico</b></p>		
<p>NPD <u>3015002331</u></p>			<p align="right">PT N.º GA.048 /2015</p>
<p><b>POSICÃO</b></p>	<p><b>DESCRIÇÃO</b></p>		
<p>1</p>	<p>As propostas das firmas FLYTE CONTROL e DESINFESTAÇÕES FUTURAS satisfazem tecnicamente.</p>		
<p>2</p>	<p>As firmas PESTOX e DESINFESTAÇÕES SUL TEJO não cotizam.</p>		
<p>Alfente, quarta-feira, 11 de Fevereiro de 2015</p>		<p align="right">Página 1 de 1</p>	
<p>O Perito</p>	<p>O Chefe do Gabinete de Apoio,</p>		
<p>STENTEN (CIV) Correia Pedro</p>	<p>C TEN SEE Silva Mota</p>		