

Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Vitor Sérgio Meirinhos Pereira Fernandes

**Estudo da fase inicial de implementação
de um sistema de Contabilidade Analítica:
o caso do Exército Português**



Universidade do Minho

Escola de Economia e Gestão

Vítor Sérgio Meirinhos Pereira Fernandes

**Estudo da fase inicial de implementação
de um sistema de Contabilidade Analítica:
o caso do Exército Português**

Trabalho de Projecto
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob a orientação da
Doutora Maria Filomena Pregueiro Antunes Brás

Setembro de 2010

DECLARAÇÃO

Nome: Vítor Sérgio Meirinhos Pereira Fernandes

Endereço electrónico: vitor.iscap@sapo.pt

Telefone: 93 831 22 10

Número do Bilhete de Identidade: 11163998

Título do trabalho de projecto: Estudo da fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica: o caso do Exército Português

Orientador: Doutora Maria Filomena Pregueiro Antunes Brás

Ano de conclusão: 2010

Designação do Mestrado: Mestrado em Contabilidade

É autorizada a reprodução integral deste trabalho apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete.

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____



AGRADECIMENTOS

A realização deste *trabalho de projecto* muito se deve ao contributo da minha família, professores, colegas de trabalho e amigos.

Não atribuindo maior ou menor relevância pela ordem de reconhecimentos, gostaria de agradecer à Professora Doutora Filomena Antunes Brás pela disponibilidade e profissionalismo demonstrado ao longo da orientação neste trabalho.

Ao Exmo. Senhor Coronel Gomes, Comandante da Unidade em estudo, pela sensibilidade evidenciada desde o primeiro momento aquando a apresentação da intenção de desenvolvimento deste projecto e pelos recursos colocados à disposição para a devida execução do trabalho de campo.

Ao Major Rainha, Chefe da Secção de Logística da Unidade em estudo, pelos esclarecimentos e meios disponibilizados no âmbito desta investigação.

Ao Tenente Brito, Adjunto do Chefe da Secção de Logística, e ao Alferes Ferreira, Chefe da Subsecção Financeira, da Unidade em estudo, pelo apoio, esclarecimento e dedicação em prol da investigação realizada.

Ao Capitão Silveira, pelas ideias iniciais transmitidas que estiveram na base de desenvolvimento deste trabalho.

Ao Tenente Pereira, pelo espírito de camaradagem que sempre manifestou ao longo deste percurso.

Ao Exmo. Senhor Tenente Coronel Lourenço, Comandante da Unidade onde presto serviço, pela atenção dispensada mediante as minhas solicitações ao longo deste Mestrado.

Ao Capitão Figueiredo, pela compreensão e compensação realizada ao longo das minhas ausências na Subsecção Financeira da Unidade onde desenvolvo a minha especialidade.

Ao Exmo. Senhor Coronel Cavaleiro, camarada e amigo, pelos conselhos transmitidos que sempre marcaram de forma incondicional a minha postura a nível profissional e



consequentemente pessoal, deste a minha entrada para a Instituição Militar. Sem dúvida, o meu ponto de referência.

Aos camaradas que me acompanharam ao longo do meu primeiro ano de prestação de serviço no Exército Português, como Adjunto Financeiro do Regimento de Transportes, pelo apoio evidenciado no âmbito das minhas responsabilidades a nível profissional.

À minha mulher, pelo incentivo, paciência e dedicação constante perante as minhas solicitações de ajuda ao longo de todo o desenvolvimento, não só deste trabalho, mas sim de todo o Mestrado.

Aos meus Pais, a quem dedico esta realização nesta fase da minha vida.

A coragem, a força, a motivação, o espírito de sacrifício, a humildade e a inspiração são aspectos que desenvolvi desde os primeiros momentos que ingressei na Instituição Militar. Tenho também a consciência que a ajuda divina esteve sempre presente nos momentos mais difíceis e de grande conquista. Ao longo desta etapa, todas as minhas preces foram atendidas pelo que considero que não tenho o direito de omitir esse facto. Obrigado meu Deus por todo o apoio e por teres colocado o Exército Português no meu caminho.



RESUMO

Este *trabalho de projecto* aproveita a circunstância do Exército Português estar a realizar uma *experiência piloto* em três Unidades a nível nacional, no âmbito da adopção de um sistema de Contabilidade Analítica. Neste sentido esta investigação debruça-se sobre o estudo da fase inicial de implementação desse sistema contabilístico numa das três *Unidades Piloto* seleccionadas para o efeito (Escola Prática dos Serviços - EPS). Pretende-se *explicar* porque está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, *descrever* como está a ser implementado esse sistema e *explorar* quais os impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação.

Os imperativos legais que emergiram com a *Reforma da Administração Financeira do Estado*, nomeadamente os que se encontram estipulados no *Plano Oficial de Contabilidade Pública*, constituíram a principal força motriz para que o *Ministério da Defesa Nacional* colocasse ao dispor dos vários organismos que compõe a sua estrutura, incluindo o Exército Português, um *Sistema de Informação* integrado assente nas *Tecnologias da Informação*, capaz de responder às actuais necessidades e exigências quanto ao desenvolvimento de um novo modelo de gestão.

Tal iniciativa, iniciada em 2004, traduziu-se no desenvolvimento de um projecto designado por *Projecto SIG – Sistema Integrado de Gestão*. Este projecto colocou ao dispor das várias entidades um *software (SAP R/3)*, composto por diversos módulos, no qual se destaca o *Módulo CO – Controlling* que constitui a principal ferramenta ao alcance do Exército Português para o desenvolvimento da Contabilidade Analítica. Nesta fase inicial de implementação as *Unidades Piloto* terão de desenvolver trabalhos de *implementação e parametrização* do referido módulo, atendendo a um *modelo experimental de Contabilidade Analítica* previamente definido, para ser possível a sua entrada em funcionamento.

Através da *análise documental* e a realização de *observações e entrevistas*, com este *estudo de caso*, tomou-se consciência do trabalho desenvolvido pela EPS que contribuiu para a devida entrada em funcionamento do *Módulo CO – Controlling*, tornando assim possível a implementação da Contabilidade Analítica. Os resultados apurados com esta



experiência piloto indicam que este exemplo pode ser tomado como referência e ponto de partida, em fases subsequentes, para a devida orientação e difusão da informação na implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português a nível global. Através do *Módulo CO – Controlling*, a EPS conseguiu reflectir a sua realidade em termos organizacionais e os objectivos de informação pretendidos no âmbito deste sistema de informação contabilístico.

O desenvolvimento deste trabalho contribuiu também para enriquecer os conhecimentos do investigador no âmbito da implementação do *Módulo CO – Controlling* numa Unidade, Estabelecimento e Órgão do Exército, facto esse que irá ocorrer no futuro próximo na sua própria Unidade de prestação de serviço.

Palavras-chave: Ministério da Defesa Nacional; Exército Português; Reforma da Administração Financeira do Estado; Plano Oficial de Contabilidade Pública; Contabilidade Analítica; Sistema de Informação; Tecnologias da Informação; Projecto SIG; SAP R/3; *Módulo CO – Controlling*.



ABSTRACT

This *study project* takes advantage of the circumstance of the fact that the Portuguese Army is conducting a *pilot experiment* in three Units at national level in the intent of the adoption of a system of Cost Accounting. In this sense, this research focuses on the study of the initial stage of implementation of this accounting system in one of three *Pilot Units* selected for this purpose (Escola Prática dos Serviços - EPS). We attempt to *explain* why a Cost Accounting system is being implemented in the Portuguese Army, *describe* how it is being implemented and *explore* the impacts occurred at the early stage of implementation.

The legal requirements that emerged from the *Reform of State Financial Administration*, including those that are stipulated in the *Official Plan of Public Accounting*, where the major driving force for the *Ministry of National Defence* puts at the disposal of the various agencies that make its structure including the Portuguese Army up, an integrated *Information System* based on the *Information Technology*, able to meet current needs and requirements for the development of a new management model.

Such initiative, begun in 2004, resulted in the development of a project called *Project SIG – Integrated Management System*. This project has placed at the disposal of various entities software (*SAP R / 3*), composed of several modules, in which we emphasize *Module CO - Controlling*, the main tool at the reach of Portuguese Army in the development of Cost Accounting. At this early stage of implementing the *Pilot Units* will develop some *implementation* works and *parameterization* of the given module, attending to an experimental model of Cost Accounting as previously defined, so that it can enter into operation.

Through documental analysis, observations and interviews, in this case study we became aware of the work of the EPS which contributed to the entry into operation of the *Module CO – Controlling* itself, thus making possible the implementation of Cost Accounting. The results obtained with this *pilot experiment* indicate that this example can be taken as a reference and starting point in subsequent stages, for proper guidance and dissemination of information on implementing a cost accounting system in the



Portuguese Army overall. Through *Module CO - Controlling*, EPS was able to reflect its reality in organizational terms and objectives of information according to such an accounting information system.

The development of this work has also contributed to enrich the knowledge of the researcher in the implementation of *Module CO - Controlling* a Unit, Establishment and Authority of the Army, a fact that this will occur in the near future in his own service Unit.

Keywords: Ministry of National Defense; Portuguese Army; Cost Accounting; Financial Management Reform of the State; Official Plan of Public Accounting; Information Systems; Information Technology; Project SIG; SAP R / 3; *Module CO – Controlling*.



ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	I
RESUMO.....	III
ABSTRACT	V
ÍNDICE.....	VII
ÍNDICE DE FIGURAS E QUADROS	IX
ÍNDICE DE ANEXOS E APÊNDICES.....	X
LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	XI
INTRODUÇÃO	1
1. Justificação do estudo	2
2. Objectivos do estudo.....	3
3. Questões-chave	4
PARTE I – REVISÃO DE LITERATURA.....	8
1. A ACTIVIDADE FINANCEIRA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	8
1.1. A Reforma da Administração Financeira do Estado	8
1.2. A evolução da Contabilidade Pública em Portugal	11
1.3. A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública – CNCAP	14
1.4. A Contabilidade Analítica no Sector Público	16
1.4.1. Âmbito e objectivos da Contabilidade Analítica no Sector Público	16
1.4.2. Abordagem legal em Portugal.....	17
1.5. Implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público: análise de estudos anteriores.....	26
2. ENQUADRAMENTO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS NO SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL	31
2.1. O Sector Público em Portugal.....	31
2.2. O Ministério da Defesa Nacional.....	33
2.3. As Forças Armadas	35
2.4. O Exército Português	36
3. SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO	38
3.1. Sistemas versus Tecnologias da Informação	38
3.2. Sistema ERP – Enterprise Resource Planning.....	39
3.3. Etapas e metodologia na implementação de um <i>Sistema ERP</i>	40
3.4. Causas de insucesso na implementação de um <i>Sistema ERP</i>	43



PARTE II – ESTUDO DE CASO: FASE INICIAL DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS	45
1. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO	45
1.1. Instrumento metodológico	45
1.2. Tipificação do instrumento metodológico	46
1.3. Técnicas de recolha de dados.....	48
1.3.1. Análise da documentação e arquivo.....	49
1.3.2. Observações	49
1.3.3. Entrevistas.....	50
2. CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE PILOTO EM ESTUDO	51
3. IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO NO EXÉRCITO PORTUGUÊS	55
3.1. Fases de implementação dos módulos do SIG no Exército Português	56
3.2. O <i>Módulo CO – Controlling</i> no SIG do Exército Português.....	58
3.2.1. Componentes activos na estrutura organizativa do <i>Módulo CO – Controlling</i>	59
3.2.2. Ciclos de Transferência Periódica no <i>Módulo CO – Controlling</i>	60
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	63
4.1. Motivações para a implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português.....	63
4.2. Descrição da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico	65
4.3. Impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico	71
CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA	78
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81
ANEXOS	87
APÊNDICES	108



ÍNDICE DE FIGURAS E QUADROS

FIGURAS

Figura 1 – Etapas da implementação de um <i>SIG</i>	41
Figura 2 – Organigrama da EPS.....	53
Figura 3 – Módulos do <i>SAP R/3</i>	57
Figura 4 – Ciclos de Transferência Periódica no <i>Módulo CO – Controlling</i>	61
Figura 5 – Fases do processo contabilístico.....	74
Figura 6 – Estrutura das Equipas de Trabalho.....	92
Figura 7 – Print Screen das Classes de Custo Primárias criadas no <i>Módulo CO – Controlling</i>	93
Figura 8 – Print Screen das Classes de Custo Secundárias criadas no <i>Módulo CO – Controlling</i>	94
Figura 9 – Print Screen dos Centros de Custo/Lucro criados no <i>Módulo CO – Controlling</i>	95
Figura 10 – Grupos de Centros de Custo/Lucro.....	96
Figura 11 – Print Screen dos Índices Estatísticos criados no <i>Módulo CO Controlling</i> ..	99
Figura 12 – Requisição Interna à Secção Logística da EPS.....	100
Figura 13 – Print Screen do Relatório Global de Custos.....	101
Figura 14 – Print Screen do Relatório Global de Custos por Centros de Custo.....	102
Figura 15 – Print Screen do Relatório Global de Custos por Grupo de Centros de Custo.....	103
Figura 16 – Print Screen do Relatório de Comparação de Exercícios por Centros de Custo e Classes de Custo.....	104
Figura 17 – Print Screen do Relatório de Comparação entre Trimestres por Grupo de Centros de Custo e por Classe de Custo.....	105
Figura 18 – Print Screen do Relatório de Custos por Grupo de Centros de Custo.....	106
Figura 19 – Print Screen do Relatório das Ordens Internas Reais.....	107

QUADROS

Quadro 1 – Planificação Contabilística.....	12
Quadro 2 – RAPE e evolução da Contabilidade Pública: principais diplomas.....	13
Quadro 3 – Conclusões de estudos realizados no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público em geral.....	30
Quadro 4 – Sector Público Português.....	31
Quadro 5 – Estrutura da EPS.....	54
Quadro 6 – Fases de implementação dos diversos módulos do <i>SIG</i>	56
Quadro 7 – Módulos do <i>SIG</i>	58
Quadro 8 – Estrutura Orgânica do MDN.....	88
Quadro 9 – Estrutura e Organização das Forças Armadas.....	89
Quadro 10 – Organização Geral do Exército / Estrutura Orgânica.....	90
Quadro 11 – Ordens Internas Estatísticas.....	97
Quadro 12 – Ordens Internas Reais.....	98
Quadro 13 – Guião da entrevista semi-estruturada realizada ao Chefe da Subsecção Financeira e ao Adjunto do Chefe da Subsecção de Logística da Unidade em estudo	109



ÍNDICE DE ANEXOS E APÊNDICES

ANEXOS

ANEXO A – Estrutura Orgânica do MDN.....	88
ANEXO B – Estrutura e Organização das Forças Armadas.....	89
ANEXO C – Organização Geral do Exército / Estrutura Orgânica.....	90
ANEXO D – Estrutura das Equipas de Trabalho	92
ANEXO E – Classes de Custo Primárias.....	93
ANEXO F – Classes de Custo Secundárias.....	94
ANEXO G – Centros de Custo/Lucro	95
ANEXO H – Grupo de Centros de Custo/Lucro	96
ANEXO I – Ordens Internas Estatísticas.....	97
ANEXO J – Ordens Internas Reais.....	98
ANEXO K – Índices Estatísticos: 1ª tela.....	99
ANEXO L – Requisição Interna à Secção Logística da EPS	100
ANEXO M – Relatório Global de Custos	101
ANEXO N – Relatório Global de Custos por Centros de Custo	102
ANEXO O – Relatório Global de Custos por Grupo de Centros de Custo	103
ANEXO P – Comparação de Exercícios por Centros de Custo e Classes de Custo	104
ANEXO Q – Comparação entre Trimestres por Grupo de Centros de Custo e por Classe de Custo.....	105
ANEXO R – Relatório de Custos por Grupo de Centros de Custo	106
ANEXO S – Relatório das Ordens Internas Reais.....	107

APÊNDICES

APÊNDICE A - Guião da entrevista Semi-Estruturada Realizada ao Chefe da Subsecção Financeira e ao Adjunto do Chefe da Secção de Logística da Unidade em Estudo.....	109
---	-----



LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

SIGLAS

ABC – *Activity Based Costing*

AECA – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

ASAP – *Accelerated SAP*

CEM – Chefes de Estado-Maior

CEME – Chefe do Estado-Maior do Exército

CEMGFA – Chefe de Estado-Maior-General das Forças Armadas

CFin/CID – Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina

CIBE – Cadastro do Inventário dos Bens do Estado

CID – Comando da Instrução e Doutrina

CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública

CO – *Controlling*

DCCR – Despesas com Compensação de Receitas

DForm/CID – Direcção de Formação do Comando da Instrução e Doutrina

EMGFA – Estado-Maior General das Forças Armadas

EPS – Escola Prática dos Serviços

ERP – *Enterprise Resource Planning*

FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board*

GNR – Guarda Nacional Republicana

IE – Índice Estatístico

IFAC – *International Federation Accountants*

LOBOFA – Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas

MDN – Ministério da Defesa Nacional

OMDN – Orçamento do Ministério da Defesa Nacional

PCAH – Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde



POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PSP – Polícia de Segurança Pública

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SI – Sistema de Informação

SIG – Sistema Integrado de Gestão

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TI – Tecnologias da Informação

UEO – Unidades, Estabelecimentos e Órgãos

ABREVIATURAS

Art.º – Artigo

Ex.º – Exemplo

N.º – Número

Vol. – Volume



INTRODUÇÃO

A Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) iniciou-se em 1990 com a aprovação e publicação de um conjunto de diplomas, entre os quais se destaca o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro. Esta reforma impulsionou o surgimento de novos modelos de gestão para a Administração Pública em geral, impondo novas regras ao nível da prestação de contas perante as entidades supervisoras, nomeadamente no que se refere à adopção dos três sistemas de contabilidade (orçamental, patrimonial e analítica).

No que respeita ao desenvolvimento de uma Contabilidade Analítica, o Ministério da Defesa Nacional (MDN) e, conseqüentemente, o Exército Português têm demonstrado um interesse premente em tornar esse sistema de informação contabilístico uma realidade efectiva no seu modelo de gestão. O desenvolvimento de um projecto, iniciado em 2004 pelo MDN, baptizado com o nome de *Projecto SIG – Sistema Integrado de Gestão*, traduziu-se numa das principais iniciativas deste Ministério para a execução desse fim.

O *Projecto SIG* visa a criação das condições necessárias para a devida implementação de um Sistema de Informação (SI) integrado, assente nas Tecnologias da Informação (TI), que possibilite às várias entidades que compõe o MDN, a utilização de um mesmo *software* (*SAP R/3*), numa plataforma informática comum, capaz de abarcar diversas áreas de informação. Entre as diversas áreas que o *SIG* dispõe, neste estudo salienta-se a que se enquadra na vertente financeira, dado que é nesta componente que se insere um módulo especificamente destinado ao desenvolvimento da Contabilidade Analítica, o *Módulo CO – Controlling*.

À data da escrita deste trabalho, o Exército Português dispõe, assim, de uma ferramenta especificamente desenhada para o desenvolvimento deste sistema de informação contabilístico, que está a ser testada em três *Unidades Piloto* a nível nacional: na Escola Prática dos Serviços - EPS, na Escola Prática de Artilharia - EPA e no Instituto Militar dos Pupilos do Exército - IMPE, sob orientação do Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina (CFin/CID). Cada uma destas *Unidades Piloto* tem vindo a desenvolver trabalhos de *implementação e parametrização* do *Módulo CO –*



Controlling, atendendo a um *modelo experimental de Contabilidade Analítica* previamente definido, com vista a criar as condições necessárias para que esta ferramenta, aquando a sua entrada em funcionamento, reflecta a realidade da entidade em termos organizacionais e os objectivos de informação que se pretendem atingir.

Com estas *experiências piloto*, o Exército Português espera obter resultados que contribuam para a devida orientação e difusão da informação, em fases subsequentes, na implementação de um sistema de Contabilidade Analítica em todas as Unidades, Estabelecimentos e Órgãos (UEO) que compõe a sua estrutura.

1. Justificação do estudo

Dado que é neste período de 2009/2010 que o Exército Português está pela primeira vez a testar o *Módulo CO – Controlling* nas suas UEO, atendendo a um *modelo experimental de Contabilidade Analítica* previamente definido, tornou-se oportuno o desenvolvimento deste estudo que acompanhou a fase inicial de implementação desse sistema contabilístico numa das três *Unidades Piloto* seleccionadas para o efeito. Pretende-se, através deste estudo de caso *explicar* porque está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, *descrever* como está a ser implementado esse sistema e *explorar* quais os impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação.

Através deste *estudo de caso*, ao investigar um contexto particular, numa das três *Unidades Piloto* a nível nacional, é possível aferir um melhor entendimento deste processo a nível global, cujos registos efectuados poderão no futuro servir de base informativa ao dispor dos Chefes das Subsecções Financeiras das diversas UEO, envolvidos num projecto desta natureza.

O facto deste trabalho contribuir também para o enriquecimento dos conhecimentos do investigador nesta área da contabilidade, permitindo-lhe obter as bases necessárias para que no futuro, consiga realizar com sucesso os trabalhos de *implementação e parametrização* do *Módulo CO – Controlling* na sua própria Unidade de prestação de serviço (UnAp/ComdPess - Unidade de Apoio do Comando do Pessoal), constitui uma motivação adicional. Note-se que a implementação de um sistema de Contabilidade



Análítica no Exército Português não aparenta ser uma tarefa fácil, visto que obriga a um conhecimento da sua estrutura organizativa, do grau de descentralização das decisões e de todo o processo contabilístico desenvolvido.

Para a realização deste *estudo de caso*, a Unidade objecto de análise correspondeu à já citada *Escola Prática dos Serviços (EPS)*, situada na Póvoa de Varzim, cujo critério de escolha baseou-se na proximidade geográfica e disponibilidade que os quadros efectivos manifestaram em participar no desenvolvimento deste trabalho.

2. Objectivos do estudo

Ao delimitarmos o estudo a um contexto particular aproximamo-nos de uma investigação do tipo *estudo de caso*.

O problema levantado (*Estudo da fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica: o caso do Exército Português*) conduz à necessidade de responder a diferentes objectivos de investigação que guiaram a estrutura e o desenvolvimento deste trabalho, nomeadamente a organização metodológica da investigação.

O *objectivo principal* da presente investigação consiste, assim, em acompanhar a fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, através de um *estudo de caso*.

Em consequência do *objectivo global*, o presente estudo alcança os *objectivos específicos* abaixo mencionados:

1. *Explica* porque está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português;
2. *Descreve* como está a ser implementado esse sistema;
3. *Explora* quais os impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação.



3. Questões-chave

Em consequência do *objectivo global*, foram delineados *objectivos específicos* que revestiram um conjunto de *questões-chave*, devidamente agrupadas, que a seguir se discriminam:

A. *Motivações para a implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português:*

- Porque está o Exército Português a desenvolver esforços no sentido de implementar um sistema de Contabilidade Analítica nas suas UEO? O principal motivo terá em vista apenas o cumprimento de disposições legais?

B. *Descrição da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico:*

- Que fases estiveram presentes neste processo de implementação?
- Que tipo de recursos esta Unidade teve ao seu dispor para responder aos requisitos teórico/práticos que uma implementação deste nível exige?

C. *Impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico:*

- Que tipo de mudanças se fizeram sentir, ao nível dos procedimentos e práticas de controlo dos processos da despesa e receita, com a implementação da Contabilidade Analítica na EPS?
- Existem ainda procedimentos e práticas que devam ser ajustados e/ou corrigidos na vida corrente da Unidade, para que a informação gerada pelo novo sistema contabilístico apresente dados cada vez mais fidedignos?
- A informação gerada, pelo *Módulo CO – Controlling*, responde aos objectivos de informação previamente definidos pela EPS?



- Em termos organizacionais, os dados gerados pelo *Módulo CO – Controlling* conseguem reflectir a estrutura da Unidade?
- Que tipo de dificuldades foram sentidas ao nível dos trabalhos desenvolvidos no âmbito da *implementação e parametrização* do *Módulo CO – Controlling*?
- Os trabalhos de *implementação e parametrização* do *Módulo CO – Controlling* desenvolvidos pela EPS estão definitivamente ajustados ou carecem de mais alterações?
- Atendendo à diferente estrutura organizacional e aos objectivos que cada UEO do Exército Português pode apresentar, o *modelo experimental de Contabilidade Analítica* definido, poderá ser considerado como extensível ao processo de implementação deste sistema contabilístico a nível global?
- Esta *experiência piloto* pode ser tomada como referência e ponto de partida para a devida orientação e difusão da informação pelas restantes UEO a nível nacional?
- Que fases se irão seguir para a implementação deste sistema contabilístico ao nível das restantes UEO do Exército Português?

Note-se que, o facto de sabermos *onde nos encontramos e para onde vamos*, traduz-se numa mais-valia para quem tem necessidade de definir uma *estratégia* para atingir um determinado fim. Perante uma determinada *missão*, definida na vida de um militar, este deve adoptar a seguinte postura, tal como vem mencionado no *Manual do Formando*, elaborado pela Direcção de Formação do Comando da Instrução e Doutrina do Exército Português (DForm/CID), no módulo *Técnica Individual de Combate*, aquando o início de preparação de um lanço (DForm/CID, 2007, s.p.):

Antes de o COMBATENTE iniciar o LANÇO deve responder às seguintes perguntas:

1. Para onde vou?



Escolha precisa de uma nova posição a atingir (...)

2. Por onde vou?

Escolha do itinerário a utilizar (...)

3. Como vou?

Decisão sobre a técnica de progressão a adoptar (...)

4. Quando vou?

Escolha do momento mais favorável para o início do deslocamento (...).

Esclarecidos os pontos relacionados com a *justificação do estudo*, os seus *objectivos* e as *questões-chave* associadas, torna-se oportuno desenvolver vários conceitos relacionados com o tema abordado.

Com vista a uma sustentação e planeamento do processo de investigação, este trabalho incorpora diferentes componentes que lhe conferem o devido sentido. Nessa medida, fruto de uma revisão de literatura, a Parte I do presente trabalho apresenta a seguinte estrutura:

No Ponto 1 é feito um enquadramento geral relativo à actividade financeira da Administração Pública em Portugal, nomeadamente no que diz respeito à Reforma da Administração Financeira do Estado, à evolução da Contabilidade Pública, ao papel desempenhado pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública e ao estado da Contabilidade Analítica no Sector Público. Neste ponto também é feita uma revisão de estudos elaborados, no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público em geral, com vista a aferir quais as conclusões a que cada um dos investigadores chegou ao analisar as diversas entidades que estiveram envolvidas num processo desta natureza.

Dado estarmos perante um *estudo de caso* desenvolvido numa Unidade do Exército Português, no Ponto 2 procurou-se enquadrar a Instituição no âmbito da estrutura do Sector Público. Para esse efeito, descreveu-se genericamente a estrutura do Sector Público em Portugal, salientou-se a posição do Ministério da Defesa Nacional nesse sector que, por sua vez, é constituído, entre outros Órgãos, pelas Forças Armadas.



Situadas as Forças Armadas no âmbito do Ministério da Defesa Nacional evidencia-se a posição que o Exército Português ocupa como um dos seus ramos.

No Ponto 3 procurou-se distinguir os conceitos de *Sistemas e Tecnologias da Informação*, dado tratarem-se de termos que surgem associados à implementação de *Sistemas Integrados de Gestão* nas organizações, tal como se tem verificado no caso do Exército Português. Na sequência dessa abordagem são salientados diversos aspectos relacionados com a adopção dos *Sistemas ERP – Enterprise Resource Planning*, que qualquer entidade envolvida num projecto desta natureza pode estar sujeita, tais como: as etapas, a metodologia e as causas de insucesso na sua implementação.

Concluída a revisão de literatura, as condições necessárias para o devido entendimento das várias questões que se enquadram no tema a desenvolver neste *trabalho de projecto* estão criadas. A fase que se segue na apresentação deste *estudo de caso*, corresponde à Parte II do trabalho. Nesta, após a descrição da metodologia da investigação utilizada e a caracterização da *Unidade Piloto* em estudo, faz-se referência aos aspectos relacionados com o projecto de implementação de um *Sistema Integrado de Gestão* no Exército Português – *Projecto SIG*, nomeadamente no que se refere ao *Sistema ERP – Enterprise Resource Planning* que se traduziu na solução informática adoptada pelo MDN com vista a implementar em todos os Órgãos que compõe a sua estrutura.

Na sequência dessa abordagem é feita uma breve apresentação do *Módulo CO – Controlling* que se traduz na principal ferramenta ao dispor do Exército Português com vista ao desenvolvimento da Contabilidade Analítica. Essencialmente, aqui são focados os aspectos relacionados com os *componentes activos* que estão presentes na sua *estrutura organizativa* e os *Ciclos de Transferência Periódica* possíveis de realizar no final de cada período contabilístico.

Por último, é feita uma análise e discussão dos resultados verificados ao longo do desenvolvimento deste estudo, sendo também apresentadas as conclusões e sugestões para investigação futura no âmbito destas matérias.



PARTE I – REVISÃO DE LITERATURA

1. A ACTIVIDADE FINANCEIRA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

1.1. A Reforma da Administração Financeira do Estado

O controlo da despesa pública assume-se como uma das principais preocupações do Estado, no âmbito da gestão da Administração Pública em Portugal. O desenvolvimento de novos modelos de gestão que contribuam para a redução e o controlo dos défices públicos, através de uma lógica empresarial, tem vindo a ser impulsionado pela designada Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), iniciada em 1990.

No âmbito da RAFE foram estabelecidos novos princípios e procedimentos contabilísticos a serem implementados por todos os serviços e organismos do Sector Público Administrativo. Destacando-se alguns dos diplomas que estão na base dessas mudanças, temos:

- *A Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro* – Lei de Bases da Contabilidade Pública;
- *A Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro* (revogada pela *Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto*) – Lei de Enquadramento Orçamental;
- *O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho* – Regime de Administração Financeira do Estado;
- *O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro* – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Analisando genericamente, cada um dos diplomas, salienta-se o seguinte:

- *A Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro* – Lei de Bases da Contabilidade Pública, marca o início da reforma, aprovando os princípios orientadores da Reforma da Contabilidade Pública. Este diploma estabeleceu as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis. De um modo geral, as alterações que se verificaram foram:

- O regime financeiro passa a ter duas configurações básicas:



- *Autonomia administrativa*, como regime geral, devendo ser organizada uma *Contabilidade Analítica* pelos serviços que aqui se enquadrem;
 - *Autonomia administrativa e financeira*, como regime excepcional.
 - Introdução de dois sistemas da contabilidade:
 - *Unigráfico* (aplicável por regra aos serviços com autonomia administrativa);
 - *Digráfico* (aplicável aos serviços com autonomia administrativa e financeira).
- A *Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro* (revogada pela *Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto*) – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado, desenvolve os novos princípios e métodos de gestão orçamental, enunciando:
- Regras de execução do orçamento de receitas e despesas e as regras sobre modificações orçamentais;
 - Reforça a responsabilidade dos dirigentes dos serviços pela execução orçamental;
 - Prevê uma nova Conta Geral do Estado (CGE) fazendo coincidir a sua estrutura com a do Orçamento.
- O *Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho*, finaliza a arquitectura legislativa da Reforma Orçamental e da Contabilidade Pública, pela qual se estabelece um *Novo Regime de Administração Financeira do Estado*. Este diploma contém as Bases da Contabilidade Pública, revoga 31 diplomas e define diversas regras orientadoras deste novo regime, tais como:
- A escrituração da actividade financeira será organizada com base no registo de uma:



- *Contabilidade de compromissos* que regista os encargos ou as obrigações assumidas;
- *Contabilidade de caixa* que regista as saídas e entradas de dinheiro (ou valores líquidos equivalentes);
- Obrigação de proceder ao registo dos contratos celebrados e ao seu cabimento anual;
- Os serviços e organismos deverão organizar uma Contabilidade Analítica como instrumento de gestão;
- Os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade.

No seguimento dos diplomas referenciados, com o fim de lhes dar cumprimento e tendo em vista a uniformização dos critérios contabilísticos, surge o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo *Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro*, o qual constitui um passo fundamental na Reforma da Administração Financeira e das Contas Públicas. De acordo com o referido no seu preâmbulo, este diploma tem por objectivo, entre outros aspectos, “a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio aos gestores (...)”.

Tal diploma é de aplicação obrigatória aos organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa bem como à Segurança Social. É também de aplicação obrigatória às entidades privadas com receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado (OE).



1.2. A evolução da Contabilidade Pública em Portugal

De acordo com Rua e Carvalho (2006) podemos distinguir três fases quanto à evolução da Contabilidade Pública em Portugal:

- *Fase inicial (até 1990)*: Contabilidade Pública tradicional (base de caixa);
- *Fase transitória (de 1990 a 1997)*: Reforma da Administração Financeira do Estado, desenvolvendo-se novos modelos de Contabilidade Pública (contabilidade de compromissos - contabilidade *tipo empresarial*);
- *Fase actual (a partir de 1997)*: Surgimento do POCP e seus *descendentes*. Esta terceira etapa é uma continuação da segunda, ou mesmo a aplicação prática de algumas teorias desenvolvidas com a reforma.

Assim, a partir desta fase passam a existir dois grandes *sistemas de contabilidade*: um para a *Administração Pública* com base no *POCP*; e outro aplicável ao *Sector Privado* e *Sector Público Empresarial* com base no Plano Oficial de Contabilidade (POC), actualmente revogado pelo *Sistema de Normalização Contabilística (SNC)*, aprovado pelo *Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho*.

Tendo como base o *POCP*, outros *Planos de Contabilidade Pública* surgiram, atendendo às diversas particularidades que determinados organismos públicos apresentam. Nesta medida vemos emergir os seguintes planos *descendentes*:

- *Decreto-Lei n.º 54 – A/99, de 22 de Fevereiro* – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (*POCAL*), aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas (áreas metropolitanas, assembleias municipais, associações de freguesias e de municípios);
- *Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro* – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (*POC-Educação*), dirigido a todos os organismos e serviços do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob a sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. Também é aplicada aos organismos de direito privado sem fins



lucrativos, cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas inicialmente, desde que disponham de receitas maioritariamente do orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades;

- Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (*POCMS*), obrigatoriamente aplicável aos serviços do Sistema Nacional de Saúde e outros serviços dependentes do Ministério da Saúde;
- *Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro* – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (*POCISSSS*), que se aplica a todas as instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social, incluído as das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

No sentido de facilitar a compreensão do enquadramento destes planos, na actual estrutura do Sector Público, apresenta-se o seguinte quadro resumo:

Quadro 1 – Planificação Contabilística

Sector Público Administrativo (SPA)	→	Administração Central e Regional	→	P O C P	→	POC-Educação; POCMS; POCP
	→	Administração Local	→		→	POCAL
	→	Segurança Social	→		→	POCISSSS
Organismos de Direito Privado	→	Com receitas do Orçamento de Estado superior a 50% das Receitas Próprias	→		→	POCP e/ou qualquer plano sectorial dependendo do tipo de organismo
Sector Público Empresarial do Estado (SEE)						

Fonte: adaptado de Carvalho e Ribeiro (2004, p. 21)

Em síntese, os principais diplomas que estão na base da RAFE e evolução da Contabilidade Pública em Portugal são:



Quadro 2 – RAFE e evolução da Contabilidade Pública: principais diplomas

Até 1990	1988	Plano de Contabilidade para as Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS) - revogado
	1989	Plano de Contas para Instituições de Segurança Social (PCISS) - revogado
De 1990 (RAFE) a 1997	1990	Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro)
	1991	Plano Oficial de Contabilidade dos Serviços de Saúde (POCSS) – revisto em 1995
	1991	Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – revogada)
	1992	Regime de Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho)
	1993	Plano Oficial de Contabilidade para os Serviços Municipalizados (POCSM) - revogado
Desde 1997 (POCP) inclusive	1997	POCP (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro)
	1998	Criação da CNCAP
	1999	POCAL (Decreto-Lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro)
	2000	CIBE (Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril)
	2000	POC-Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro)
	2000	POCMS (Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro)
	2001	Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto)
	2002	POCISSSS (Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro)
2002	Classificador Económico (Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro)	

Fonte: adaptado de Rua e Carvalho (2006, p. 60)

Desta forma, as condições necessárias para a devida integração dos três sistemas contabilísticos (contabilidade orçamental, patrimonial e *analítica*) no Sector Público estão criadas, tornando-se assim possível zelar pela legalidade, economia, eficiência, eficácia, transparência e controlo financeiro das entidades.



1.3. A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública – CNCAP

Tal como já se referiu, através do *Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro*, foi aprovado o POCP, cujo Art.º 4.º menciona que no âmbito do Ministério das Finanças, é criada uma Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), constituída por uma comissão executiva e um conselho de normalização contabilística. Tais órgãos, visam coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e coordenar a aplicação sectorial do POCP, respectivamente.

A CNCAP, no âmbito das suas competências, tem desenvolvido um conjunto de actividades que constam em relatórios desde o ano de 1999. Tais iniciativas passam, nomeadamente, pelas seguintes acções (CNCAP, 2009):

- Assegurar a normalização contabilística na Administração Pública através da emissão de orientações, pareceres e normas interpretativas;
- Impulsionar a aplicação do POCP, seleccionando faseadamente organismos piloto, para o efeito;
- Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, efectuando deslocações aos organismos piloto;
- Contribuir para a qualificação dos recursos humanos na Administração Pública, no âmbito do POCP;
- Analisar e dar parecer sobre os *planos sectoriais*;
- Dotar o secretariado técnico de meios humanos de modo a ter uma dotação suficiente e promover a qualificação dos seus recursos humanos de modo a aumentar a sua eficiência no apoio a prestar.

Para o devido cumprimento dos objectivos delineados nos *Planos de Actividades* foi criada uma estrutura orçamental própria para a CNCAP, que contempla três actividades (CNCAP, 2009):



- Controlo e acompanhamento. Normalização Contabilística na Administração Pública;
- Informação, documentação, conhecimento e gestão de tecnologias da informação e da comunicação;
- Gestão administrativa – Despesas comuns.

Analisando os *Relatórios de Actividades* da CNCAP, verifica-se que existem publicações desde 1999 até 2006, inclusive. Na generalidade, no âmbito da implementação dos planos de contabilidade no Sector Público, os referidos documentos apontam para os seguintes aspectos (CNCAP, 2009):

- A CNCAP apoia os organismos na implementação do POCP através de esclarecimentos técnicos oportunamente emitidos;
- Dos contactos promovidos pela CNCAP, conclui-se que ainda constitui um constrangimento à não adopção do POCP o facto de os organismos não disporem de todos os recursos, nomeadamente os recursos humanos com conhecimentos específicos sobre esta matéria, para efectuar a implementação do POCP;
- Apesar da escassa qualificação dos recursos humanos na área da Contabilidade Pública, a implementação do POCP tem tido uma evolução favorável atendendo a que se tem registado mais organismos a adoptar o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro assim como um crescimento no número de organismos a apresentar demonstrações financeiras neste formato;
- Continua a haver necessidade de reforçar o secretariado técnico da CNCAP, com vista a apoiar os organismos, bem como os trabalhos de desenvolvimento no âmbito do projecto de implementação do POCP.

Interessa realçar que, ao nível das actividades desenvolvidas por esta CNCAP, apenas foi possível analisar os relatórios até ao ano de 2006, inclusive, não existindo até ao presente momento mais informações disponíveis por parte dessa comissão quanto ao acompanhamento e apoio técnico prestado.



1.4. A Contabilidade Analítica no Sector Público

1.4.1. Âmbito e objectivos da Contabilidade Analítica no Sector Público

O desenvolvimento industrial promoveu de forma significativa a Contabilidade Analítica, conceito este que está em permanente evolução, ocupando uma posição de destaque como sistema de informação para o planeamento e controlo de gestão. Trata-se assim de um instrumento de apoio à tomada de decisão por parte dos responsáveis de qualquer *organização pública ou privada*.

Ao contrário do que acontece no *Sector Privado*, a Contabilidade Analítica é de carácter *obrigatório* no *Sector Público*.

No que diz respeito ao *Sector Público*, segundo Carvalho e Rocha (1996, p. 116):

Ao contrário das empresas privadas onde a Contabilidade Analítica é uma Contabilidade interna, não obrigatória e mais destinada à gestão interna da empresa, a Contabilidade Analítica na Administração Pública é obrigatória e servirá, para além de um controle orçamental departamental, medir a eficiência, eficácia e economicidade da gestão da instituição e também, comparar o custo de cada serviço do mesmo sector de diferentes instituições (por exemplo o custo aluno das diferentes universidades).

Segundo AECA (2001), os *objectivos da Contabilidade Analítica* para as entidades públicas são os seguintes:

- Clarificar a aplicação dos recursos públicos desde uma perspectiva de eficiência, eficácia e economia, possibilitando um controlo de gestão sobre aspectos concretos da entidade;
- Determinar o valor das taxas e dos preços públicos;
- Facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos;
- Fundamentar a valorização dos bens produzidos por actividades públicas;
- Apoiar a tomada de decisões sobre a produção de bens e a prestação de serviços, com conhecimento detalhado dos custos e proveitos;



- Facilitar a elaboração da prestação de contas da própria entidade;
- Permitir realizar uma atribuição racional dos recursos públicos às entidades mediante uma adequada justificação das suas necessidades;
- Permitir a comparação com outras entidades que prestem serviços similares;
- Facilitar a informação aos órgãos nacionais e supranacionais para fundamentar a obtenção de subsídios e ajudas.

A informação sobre custos na Administração Pública é essencial nas seguintes áreas: orçamentação, controlo e redução de custos, determinação de reembolsos e fixação de taxas e preços públicos, medição do desempenho, avaliação de programas, tomada de decisões de tipo económico (FASAB, 1995; IFAC, 2000).

Tal como referem Jones e Pendlebury (1996), o papel básico da Contabilidade Analítica no Sector Público é o de proporcionar aos gestores a informação necessária para levar a cabo o planeamento e executar as funções de controlo.

1.4.2. Abordagem legal em Portugal

A necessidade de implementar um sistema de Contabilidade Analítica no Sector Público está bem patente desde o início da RAFE, cujo n.º 1 do Art.º 14.º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública), estabelece que os serviços e organismos públicos com *autonomia administrativa* devem organizar uma “contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão”.

Tal como se referiu anteriormente, outros diplomas foram surgindo ao longo do tempo, salientando a importância da implementação deste sistema de informação, destacando-se o POCP que impõe a existência obrigatória deste sistema contabilístico de uma forma mais abrangente, incluindo não apenas os serviços e organismos públicos com *autonomia administrativa*, mas também os que possuem *autonomia administrativa e financeira*.



O POCP e os vários planos que emergiram na sequência da sua aprovação (POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS) apresentam uma série de regras conducentes ao apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos.

Antes de tecer alguns considerandos em relação ao que cada um destes diplomas oferece, quanto ao desenvolvimento deste sistema contabilístico, importa alertar que a terminologia adoptada pelo POCAL aponta para o conceito de *Contabilidade de Custos* uma vez que, neste plano, é dado um maior relevo à análise dos custos e não dos custos, proveitos e resultados, que mais adiante se expõe.

Após uma análise a cada um dos planos de contabilidade, aplicáveis ao Sector Público, nas matérias relacionadas com a obrigatoriedade, tipologias e metodologias a seguir no âmbito da Contabilidade Analítica/Custos, foi possível detectar os seguintes desenvolvimentos:

➤ *POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública):*

O POCP abre caminho ao desenvolvimento da Contabilidade Analítica nos *planos sectoriais* decorrentes da sua aprovação.

Nas suas considerações técnicas, é mencionado que é “desejável nas entidades de carácter público o desenvolvimento de subsistemas contabilísticos de contabilidade analítica”.

Aqui nada é mencionado quanto à criação de mapas para a elaboração deste tipo de contabilidade, considerando ainda que a *Demonstração dos Resultados por Funções* não é obrigatória dado que no Sector Público em geral esta peça contabilística não tem uma relevância comparável à que assume nas empresas privadas.

Este diploma deixa reservada, à semelhança do actual SNC, a *classe 9* para efeito deste sistema contabilístico não fazendo, no entanto, qualquer referência quanto à criação de um *plano de contas* associado.



Quanto aos *sistemas de custeio* considerados, aponta-se para os *sistemas de custeio total ou racional*, sendo omissos nas matérias que respeitam à *reclassificação de custos* e aos *métodos de repartição dos custos indirectos*.

Este diploma refere ainda que, eventualmente, numa fase posterior, serão emitidas normas sobre as matérias relacionadas com a Contabilidade Analítica. Facto esse que ainda não ocorreu, não havendo portanto, até à presente data, orientações específicas sobre a forma como se deve proceder ao desenvolvimento deste sistema contabilístico.

No entanto, posteriormente, com a publicação dos normativos dos *planos sectoriais*, foram criadas normas e regras que procuram responder às especificidades de cada um dos sectores, que se apresenta de seguida.

➤ *POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais):*

Este plano fixa um conjunto de procedimentos contabilísticos obrigatórios para o apuramento dos custos por funções e para a determinação dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços dos bens e serviços.

Aqui são evidenciadas quatro funções principais: - Funções gerais; - Funções sociais; - Funções económicas e outras funções. Também é salientado que, para efeitos de *apuramento dos custos*, os bens e serviços em relação aos quais serão fixadas tarifas e preços surgem discriminados no orçamento das receitas correntes.

Apesar deste diploma considerar a elaboração da *Demonstração dos Resultados por Funções* facultativa, são apresentados vários documentos/fichas para apuramento dos custos, tais como: - Materiais; - Cálculo do custo/hora da mão-de-obra e de máquinas e viaturas; - Máquinas e viaturas; - Apuramentos de custos indirectos, de bens ou serviços, directos da função e por função. Estes documentos/fichas acabam por se similar à *Demonstração de Custos por Funções* prevista, por exemplo, no POC-Educação.



Neste diploma nada é referido quanto à utilização da *classe 9* nem à criação de um *plano de contas* associado a este sistema contabilístico.

No que diz respeito à *reclassificação de custos* é sugerida a divisão dos custos da *classe 6* em custos directos (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas, entre outros) e indirectos.

Tal como referem Carvalho, *et al.* (2002), apesar deste diploma não referir de forma directa, considera-se que o *sistema de custeio* a ser utilizado é o *sistema de custeio total* com alguns *custos padrão* (mão-de-obra, máquinas e viaturas), dado que no ponto 2.8.3.5. deste plano, é considerado que o custo de cada função, bem ou serviço apura-se tendo em consideração os custos directos e indirectos imputados de acordo com as regras definidas.

Quanto aos *métodos de repartição dos custos indirectos* considera-se que estes devem ser repartidos através do *método de base única*, que neste caso é em função dos custos directos (base recomendada), tal como é referido no ponto 2.8.3.3. do plano ao considerar que a imputação dos custos indirectos efectua-se “após o apuramento dos custos directos por função, através de coeficientes”.

Note-se que o POCAL é o menos ambicioso de todos os planos, no âmbito deste sistema contabilístico, focalizando-se apenas na análise dos custos deixando de parte os proveitos e resultados. No entanto, tal situação é compreensível uma vez que existe dificuldade em imputar proveitos a custos, dada a inexistência de correlação entre eles.

Aqui também não se prevê uma classificação de custos e proveitos por unidades orgânicas (custos calculados atendendo à estrutura orgânica da entidade), não fornecendo assim informações relativas ao apuramento dos custos ao nível das actividades e centros de custos.

- *POC-Educação (Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação):*



Este diploma considera que a Contabilidade Analítica é um dos sistemas obrigatórios, constituindo um importante instrumento de gestão para a análise e controlo dos custos com a educação, bem como dos proveitos e resultados das actividades. Este sistema, permite assim, obter e justificar o custo por *actividades intermédias* (órgãos de gestão, serviços administrativos e financeiros, centros auxiliares, etc.) e *finais* (serviço externo, curso, disciplina, refeição, etc.). Para esse efeito, apresenta uma série de quadros de análise de custos por *actividades ou centros de custo* tais como: - Actividades ou serviços internos de apoio; - Ensino; - Investigação; - Apoio aos utentes; - Prestação de serviços; - Outras actividades; - Produção para a própria entidade.

É também sugerido um mapa de *Demonstração de Custos por Funções* (não considerando os proveitos) dado que em determinadas actividades não é possível relacionar custos com proveitos directos, permitindo realizar, entre outras, uma análise dos custos por funções, produtos, serviços ou actividades.

Ao nível da *classe 9*, esta é reservada para a Contabilidade Analítica. Também é definido um *plano de contas* onde são sugeridas contas e subcontas para o seu desenvolvimento, nomeadamente no que respeita aos: - Custos de cada actividade ou serviço interno; - Custos previsionais e reais por cada produto ou serviço final; - Desvios entre os custos previsionais e os custos reais; - Proveitos identificados com uma actividade, respectivos custos e resultados; - Custos não imputados.

Quanto à *reclassificação de custos*, estes poderão ser considerados: - Directos e indirectos; - Custos com pessoal docente, pessoal não docente, funcionamento, amortizações e provisões e de outros custos; - Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de actividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico. Note-se que deverá também ser possível obter esta informação sobre custos por cada *produto, serviço ou actividade final*.



Neste diploma, no seu ponto 2.8.3., está previsto que “os custos dos bens para venda e dos serviços prestados corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos da própria entidade”, considerando-se assim que o *sistema de custeio total* ou *racional*, a *custos reais* e a *custos padrão* são os *sistemas de custeio* sugeridos.

No que respeita aos *métodos de repartição dos custos indirectos*, a regra geral será o *método de base única* (em função do número total de horas de trabalho da actividade) sendo também contemplado o *método de base múltipla*. Na análise dos produtos finais temos o *Sistema ABC* e o *custo padrão*.

De realçar que a informação dos custos/proveitos das actividades, dos produtos e serviços tem uma duração não coincidente com o exercício económico, correspondendo assim ao ano escolar.

➤ *POCMS (Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde):*

Neste diploma é mencionado que a Contabilidade Analítica “é de aplicação obrigatória nas instituições do Serviço Nacional de Saúde para as quais exista um plano de contabilidade analítica”. A este respeito, as únicas entidades que actualmente têm um plano aprovado são os hospitais, designando-se este por Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH), aprovado desde 27 de Novembro de 1996, sendo de aplicação obrigatória neste subsector do Serviço Nacional de Saúde.

Assim sendo, é com base no PCAH que os hospitais devem elaborar a Contabilidade Analítica, cujo diploma faz referência a uma série de normas que apontam para os seguintes aspectos:

- Elaboração de mapas complementares de gestão interna, nomeadamente dois mapas, sendo um deles para os custos e outro para os proveitos das secções homogéneas;



- No que diz respeito à *reclassificação dos custos*, entende-se que é sugerida a divisão dos custos em directos e indirectos;
- É sugerido o *sistema de custeio total* dado que os centros de custos acumulam, todos os custos existentes;
- Quanto aos *métodos de repartição dos custos indirectos*, considera-se que a estrutura orgânica dos hospitais deve ser dividida em centros de custos, devendo ser utilizado o *método das secções homogéneas*, em que o custo de cada secção homogénea se apura pelo somatório dos custos directos e indirectos dessa secção. Nesta medida, o apuramento dos custos das secções homogéneas é feita em quatro níveis:
 - O *primeiro nível* corresponde à imputação dos *custos directos* pelas *secções principais, auxiliares e administrativas*;
 - O *segundo nível* traduz-se na distribuição dos *custos totais* das *secções administrativas* pelas *secções auxiliares e principais*;
 - O *terceiro nível* consiste na distribuição dos *custos totais* das *secções auxiliares de apoio geral* às *secções beneficiárias da sua actividade*;
 - O *quarto nível* culmina na distribuição dos *custos totais* das *secções auxiliares de apoio clínico* às *secções principais beneficiárias da sua actividade*.
- No que respeita ao *apuramento dos proveitos*, esta é efectuada directamente às secções principais e auxiliares.

De realçar que o próprio POCMS sugere documentos onde sejam evidenciados os seguintes aspectos: - Normas para a elaboração de mapas complementares da gestão interna; - Quadros das secções homogéneas



(secções principais, auxiliares e administrativas); - Mapas de orçamento das secções homogéneas e mapas de realização das secções homogéneas, cujas regras de elaboração estão definidas no PCAH. Note-se que o POCMS nada refere quanto à elaboração de uma *Demonstração dos Resultados por Funções*.

No que diz respeito à *classe 9* é mencionado que esta é reservada para a Contabilidade Analítica, não se fazendo referência à criação de um *plano de contas* associado à mesma.

À semelhança do PCAH, a *reclassificação dos custos* é feita em custos directos e indirectos e quanto aos *métodos de repartição dos custos indirectos* é considerado o método das secções homogéneas. Também no que respeita aos *sistemas de custeio*, é sugerido o *sistema de custeio total*.

➤ *POCISSSS (Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social):*

Este plano não refere explicitamente a obrigatoriedade da Contabilidade Analítica neste sector, mencionando apenas que o POCP veio consagrar a integração das contabilidades orçamental, patrimonial e analítica. No entanto, nos pontos dedicados à Contabilidade Analítica, estabelece que no contexto das competências atribuídas ao Sistema de Solidariedade e de Segurança Social e ainda às exigências do controlo de gestão devem ser criados centros de custos, regras e mapas no âmbito deste sistema de informação. Note-se que apesar de se salientar a necessidade de *elaboração de mapas*, este plano nada refere quanto à sua forma de apresentação. Também nada refere quanto ao desenvolvimento de uma *Demonstração dos Resultados por Funções*.

No que diz respeito à *classe 9*, esta é reservada para a Contabilidade Analítica devendo ser desenvolvida por centros de custos. Ao nível da elaboração de um *plano de contas* associado, nada é referido.



Este diploma não apresenta quaisquer considerações em relação à *reclassificação de custos*. Quanto aos *métodos de apuramento dos custos* a adoptar, será considerado o apuramento por centros de custos, espelhando claramente que uma das principais atenções deste diploma é focada no apuramento dos custos dos centros mais relevantes.

Ao nível dos *sistemas de custeio* a adoptar, é considerado os *sistemas de custeio total* ou *racional*.

Após esta análise a cada um dos planos foi também possível concluir que nada é mencionado quanto ao sistema de movimentação de contas a seguir (unigráfico ou digráfico) e quanto à identificação do sistema de ligação à Contabilidade Patrimonial. No entanto, segundo alguns autores, como Cravo *et al.* (2002), considera-se que tendo em conta que os sistemas de Contabilidade Orçamental e Patrimonial registam as operações pelo sistema digráfico, o sistema de Contabilidade Analítica ou de Custos também deve usar a digrafia.

Constata-se que o POCP não cria as regras necessárias para o desenvolvimento de uma Contabilidade Analítica nos diversos organismos da Administração Central do Estado. Existe sim os *planos sectoriais* (POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS) que contribuem com mecanismos para o efectivo apuramento dos custos e proveitos.

O *POCAL*, apesar de conter diversas normas relativas a este sistema de informação, é o único plano que na prática se focaliza apenas na Contabilidade de Custos, deixando de parte a análise dos proveitos e resultados que seria útil para o caso dos serviços municipalizados.

O *POC-Educação* assume-se como o mais elaborado no âmbito das matérias relacionadas com a Contabilidade Analítica, apresentando uma série de regras bem definidas para o efeito.

O *POCMS*, ao referir que este sistema contabilístico é apenas obrigatório para as entidades que possuam um plano de Contabilidade Analítica aprovado, fica a dúvida



quanto à sua obrigatoriedade nos restantes organismos que compõe o Serviço Nacional de Saúde.

No *POCISSSS* é visível a escassez de informação a nível geral destas matérias. No entanto, destaca-se a atenção dada ao facto de se apurar os custos por centros de custos.

1.5. Implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público: análise de estudos anteriores

Carvalho *et al.* (2008) realizaram um *estudo empírico* sobre o estado da implementação da Contabilidade Analítica nos diversos sectores onde se enquadram os *planos sectoriais* anteriormente mencionados. Os autores concluem que os principais motivos para a sua não implementação na totalidade reside nos seguintes factos:

- O Tribunal de Contas ainda não exige às entidades públicas os *outputs* produzidos por este sistema de informação contabilístico;
- Existem dificuldades em adoptar adequadas bases de repartição de custos indirectos aos objectos de custos;
- Existe poucos recursos humanos com conhecimentos especializados na área da Contabilidade Analítica;
- De uma forma geral é dado maior relevo à execução da Contabilidade Orçamental e Patrimonial em comparação com a Contabilidade Analítica;
- Verificam-se limitações informáticas ao nível deste sistema contabilístico.

Através deste *estudo empírico* constatou-se que a maioria dos inquiridos, pertencentes aos vários sectores de actividade, consideram que este sistema de informação contabilístico é muito útil no auxílio da tomada de decisões que implicam a gestão de dinheiros públicos. Também foi possível apurar que os hospitais são, comparativamente às restantes entidades analisadas (municípios, universidades e escolas de ensino superior), aqueles que apresentam maiores desenvolvimentos no âmbito da



Contabilidade Analítica, facto esse que se compreende visto que desde 1996 existe um Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH).

Ao nível da CNCAP pouco é referido quanto ao desenvolvimento deste sistema de informação contabilístico aplicado ao Sector Público. Da escassa informação publicada, contida nos seus relatórios, apenas se destaca o *Relatório de Actividades* referente ao ano 2003, onde é mencionado que uma das actividades desenvolvidas pela CNCAP, a esse nível, passou pelo esclarecimento de questões técnicas, solicitadas pela Secretaria do Ministério da Segurança Social, cujo assunto abordado foi a “Instalação do POCP e contabilidade analítica” (CNCAP, 2003, p. 9).

A grande fonte de estudos empíricos sobre a implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público em Portugal advém das *dissertações de mestrado* desenvolvidas e difundidas. Assim, tomando como exemplo alguns estudos publicados na área das autarquias, saúde e ensino, constataram-se as seguintes conclusões:

➤ *Autarquias:*

Costa (2005) procurou verificar se as entidades pertencentes à *Administração Local* tinham implementado um sistema de Contabilidade de Custos e, caso se constatasse, aferir se a informação proveniente desse ramo da contabilidade auxiliava a fixação das tabelas de tarifas e preços municipais. Os resultados deste estudo, de uma forma geral, apontam para os seguintes aspectos:

- A elevada burocracia do Sector Público funciona como um claro entrave ao desenvolvimento das suas funções;
- A maioria das entidades analisadas ainda não tinham implementado um sistema de Contabilidade de Custos;
- É reconhecida a importância da informação proporcionada por este sistema;
- Apesar da importância reconhecida deste sistema, as instituições que já a tinham implementado, poucas são as que utilizam os *outputs* produzidos;



- Os serviços municipalizados e as empresas municipais têm maior tendência para a implementação deste ramo da contabilidade do que os municípios;
- A localização geográfica das instituições inquiridas, situadas na proximidade de universidades e institutos politécnicos mais propensos a leccionar cursos que incluam as disciplinas de Contabilidade Pública e Analítica, e as habilitações literárias dos seus colaboradores nessa área de conhecimento, influenciam o sucesso da implementação deste sistema contabilístico.

➤ *Ensino:*

Martins (2007) procurou determinar se as *instituições de ensino superior em Portugal* estão a implementar o sistema de Contabilidade Analítica, a que o POC-Educação impõe. Por outro lado, identificar as dificuldades sentidas aquando da sua implementação. Genericamente, as conclusões apontam para os seguintes aspectos:

- O processo de implementação da Contabilidade Analítica, nas instituições de ensino superior em Portugal está ainda muito atrasado;
- As razões apontadas para a não implementação da Contabilidade Analítica prendem-se com:
 - A falta de preparação técnica do pessoal;
 - O número reduzido de funcionários;
 - Os programas informáticos inadequados à nova realidade.
- Muitas instituições referem que a CNCAP deveria proporcionar:
 - Mais orientações quanto ao modelo a seguir na implementação da Contabilidade Analítica;



- Mais formações para os funcionários a fim de se suprir a falta de preparação técnica do pessoal.

➤ *Saúde:*

Barbosa (2005), através de um *estudo de caso*, procurou aferir de que forma a divulgação de informação contabilística é utilizada pelos profissionais de saúde, no caso concreto de um *hospital público*. Mais especificamente, pretendeu avaliar a importância da informação contabilística num contexto organizacional específico (hospital público), junto dos profissionais que aí operam, nomeadamente explorar qual o subsistema de informação mais valorizado pelo utilizador (orçamental, patrimonial ou *analítica*). Entre outras, algumas das conclusões traduzem-se no seguinte:

- Dos três sistemas contabilísticos, a Contabilidade Analítica é a mais valorizada pelos Médicos, Enfermeiros e Técnicos;
- Já no que diz respeito ao Conselho de Administração e Administrativos, a informação orçamental é a mais utilizada;
- Apesar de todas as categorias profissionais reconhecerem a importância da informação contabilística, apenas o Conselho de Administração a utiliza com regularidade;
- Os motivos para a não utilização da informação pelos restantes profissionais prende-se pelo facto de não fazer parte da rotina, a dificuldade na sua obtenção e o desconhecimento da possibilidade de a poderem consultar.

Tendo como base os estudos anteriormente abordados, cuja temática envolve os aspectos relacionados com a implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público em geral, em síntese, foram detectadas as seguintes conclusões:



Quadro 3 – Conclusões de estudos realizados no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público em geral

Autores	Area estudada	Conclusões de estudos realizados no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público em geral
Carvalho <i>et al.</i> (2008)	Hospitais, entidades de ensino superior e municípios	<ul style="list-style-type: none">- O Tribunal de Contas ainda não exige às entidades públicas os <i>outputs</i> produzidos por este sistema de informação contabilístico;- Existem dificuldades em adoptar adequadas bases de repartição de custos indirectos aos objectos de custos;- Existe poucos recursos humanos com conhecimentos especializados na área da Contabilidade Analítica;- De uma forma geral é dado maior relevo à execução da Contabilidade Orçamental e Patrimonial em comparação com a Contabilidade Analítica;- Verificam-se limitações informáticas ao nível deste sistema contabilístico.
CNCAP (2003 – 2006)	Sector Público em geral	<ul style="list-style-type: none">- Pouco é referido ao nível da implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público;
Costa (2005)	Autarquias	<ul style="list-style-type: none">- A elevada burocracia do Sector Público funciona como um claro entrave ao desenvolvimento das suas funções;- Apesar da importância reconhecida deste sistema, as instituições que já a implementaram, poucas são as que utilizam os <i>outputs</i> produzidos;- A localização geográfica das instituições e as habilitações literárias dos seus colaboradores na área da Contabilidade Pública e Analítica, influenciam a implementação deste sistema.
Martins (2007)	Ensino	<p>As razões apontadas para a não implementação da Contabilidade Analítica prendem-se com:</p> <ul style="list-style-type: none">- A falta de preparação técnica do pessoal;- O número reduzido de funcionários;- Os programas informáticos inadequados à nova realidade.
Barbosa (2005)	Saúde	<ul style="list-style-type: none">- Apesar de todas as categorias profissionais reconhecerem a importância da informação contabilística, apenas o Conselho de Administração a utiliza com regularidade;- Os motivos para a não utilização da informação, pelos restantes profissionais, prende-se pelo facto de não fazer parte da rotina, a dificuldade na sua obtenção e o desconhecimento da possibilidade de a poderem consultar.

Fonte: elaboração própria



2. ENQUADRAMENTO DO EXÉRCITO PORTUGUÊS NO SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL

2.1. O Sector Público em Portugal

Segundo Franco (1999, p. 143):

Podemos então definir sector público como o conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência). Ou, subjectivando, o conjunto homogéneo de agentes económicos que as desenvolvem – excepto os trabalhadores do sector público, que integram, como tais, o sector privado da economia.

A *estrutura do Sector Público Português*, segundo Caiado e Pinto (2002, p. 25), pode esquematizar-se do seguinte modo:

Quadro 4 – Sector Público Português

<i>Sector Público</i>	Estado em <i>lato sensu</i> ou Sector Público Administrativo (SPA)	Administração Central	- Estado: Serviços Públicos, integrados ou simples (c/ autonomia administrativa) - Administração Central Autónoma: Fundos e Serviços Autónomos (c/ autonomia administrativa e financeira)
		Segurança Social	
		Administração Regional - Regiões autónomas	
		Administração Local	- Freguesias - Concelhos/Municípios - Regiões Administrativas
	Empresas Públicas ou Sector Empresarial do Estado (SEE)		

Fonte: adaptado de Caiado e Pinto (2002, p. 25)

Em suma, conforme mencionam Rua e Carvalho (2006), o Sector Público apresenta duas subdivisões, atendendo à natureza da actividade desenvolvida pela organização:



- Sector Público Administrativo;
- Sector Público Empresarial.

O Sector Público Administrativo, também designado por Carvalho *et al.* (1999) como *Sector Público não Empresarial*, é constituído por entes públicos que desenvolvem operações de redistribuição de rendimentos através da prestação de serviços à colectividade a título gratuito ou semi-gratuito. Desta forma, os seus recursos provêm essencialmente do Estado ou de outras entidades públicas.

O Sector Público Empresarial engloba as entidades públicas comerciais, industriais e financeiras. Estas entidades obtêm a maioria dos seus recursos através da produção e venda de bens e/ou prestação de serviços destinados ao mercado.

Convém referir que alguns autores consideram que os Organismos da Segurança Social, apesar de se assemelharem ao nível do Sector Público Administrativo, normalmente têm um tratamento especial em virtude das receitas serem em parte provenientes de quotizações obrigatórias (Rua e Carvalho, 2006).

Interessa realçar que Portugal é uma República, um Estado democrático e unitário, cuja parte insular, os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e órgãos de governo próprios.

Ao nível dos *Órgãos de Soberania*, através dos quais é exercido o poder temos o Presidente da República, a Assembleia da República, o *Governo* e os Tribunais.

O *Governo* é o órgão a quem compete a condução geral do país e da administração pública, detendo competências aos níveis político, legislativo e administrativo.

Analisando a composição do *Governo*, verifica-se a existência de diversos *Ministérios* que contribuem para a devida execução das suas competências. Entre os diversos Ministérios existentes, encontramos o Ministério da Defesa Nacional (MDN).



2.2. O Ministério da Defesa Nacional

Analisando a *Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional* (Decreto-Lei n.º 154-A/2009 de 6 de Julho) constata-se o seguinte:

1. O *MDN* é um *departamento governamental* que tem como principal *missão*:
 - Preparar e executar a política de defesa nacional e das Forças Armadas;
 - Assegurar e fiscalizar a administração das Forças Armadas.
2. Entre outras, as atribuições que lhe são conferidas para a devida prossecução da sua missão passam por:
 - Prestar o apoio necessário ao exercício das funções próprias do Primeiro-Ministro no âmbito da Defesa Nacional e das Forças Armadas;
 - Elaborar o orçamento da defesa nacional;
 - Definir, executar e coordenar as políticas dos recursos humanos, materiais e financeiros;
 - Promover e dinamizar o estudo, a investigação, o desenvolvimento tecnológico, etc.
3. Ao nível da sua estrutura geral, o *MDN* prossegue as suas atribuições através das seguintes entidades:
 - Serviços integrados na administração directa do Estado;
 - Organismos integrados na administração indirecta do Estado;
 - Órgãos consultivos;
 - Entidades integradas no sector empresarial do Estado;
 - Outras estruturas.



4. No que diz respeito aos serviços integrados na *administração directa do Estado* podemos encontrar, entre outros, as *Forças Armadas* que compreendem:

- O Estado-Maior General das Forças Armadas (EMGFA);
- Os três ramos das Forças Armadas (Marinha, Exército e Força Aérea).

Note-se que a organização, funcionamento e as competências dos órgãos e serviços que compõe estas entidades estão previstas na *Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas (LOBOFA)* – Lei Orgânica n.º 1-A/2009 de 7 de Julho.

5. O *EMGFA* tem como principal objectivo planear, dirigir e controlar o emprego das Forças Armadas no cumprimento das missões e tarefas operacionais que a estas incumbem.

6. Os *três ramos das Forças Armadas* têm como missão principal participar, de forma integrada, na defesa militar da República, estando fundamentalmente vocacionados para a geração, preparação e sustentação das forças da componente operacional do Sistema de Forças Nacionais. Cabe-lhes também o cumprimento das missões particulares aprovadas, de missões reguladas por legislação própria e de outras missões de natureza operacional que lhes sejam atribuídas.

Em síntese, atendendo ao mencionado na *Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional* (Decreto-Lei n.º 154-A/2009 de 6 de Julho) a *Estrutura Orgânica do MDN* que daí deriva pode ser consultada no Anexo A – Estrutura Orgânica do MDN.

7. As atribuições correspondentes a cada uma das entidades anteriormente referenciadas vêm descritas na Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional (Decreto-Lei n.º 154-A/2009 de 6 de Julho).



2.3. As Forças Armadas

Atendendo ao disposto na *LOBOFA* aprovada pela Lei Orgânica n.º 1-A/2009 de 7 de Julho), interessa salientar os seguintes aspectos:

1. As *Forças Armadas* Portuguesas representam um pilar essencial na Defesa Nacional integrando-se na administração directa do Estado através do MDN, tal como já foi referido anteriormente. Também constituem a estrutura do Estado que tem como missão fundamental a defesa militar da República. Nesta medida, a defesa militar da República é garantida pelo Estado, sendo assegurada em exclusivo pelas Forças Armadas.
2. Os Órgãos do Estado directamente responsáveis pela Defesa Nacional e pelas Forças Armadas são os seguintes:
 - Presidente da República (Comandante Supremo das Forças Armadas);
 - Assembleia da República;
 - Governo;
 - Conselho Superior de Defesa Nacional;
 - Conselho Superior Militar.

Além destes Órgãos são também directamente responsáveis pelas Forças Armadas e pela Componente Militar da Defesa Nacional:

- Conselho de Chefes de Estado-Maior;
- Chefe do Estado-Maior-General das Forças Armadas;
- Chefes do Estado-Maior da Armada, do Exército e da Força Aérea.

Note-se que o *Ministro da Defesa Nacional* é politicamente responsável pela elaboração e execução da componente militar da Política de Defesa Nacional, pela Administração das Forças Armadas e resultados do seu emprego.

As responsabilidades de cada um dos Órgãos supra referenciados, estão definidas na *Lei de Defesa Nacional* (Lei n.º 31-A/2009 de 7 de Julho).



3. Ao nível das *missões* específicas das Forças Armadas estas são aprovadas pelo *Conselho Superior de Defesa Nacional*, sob proposta do *Ministro da Defesa Nacional*, elaborada com base em projecto do *Conselho de Chefes de Estado-Maior*.
4. A estrutura e organização das Forças Armadas podem ser consultadas no Anexo B – Estrutura e Organização das Forças Armadas.
5. O Chefe de Estado-Maior-General das Forças Armadas (CEMGFA) é o principal conselheiro militar do Ministro da Defesa Nacional e o chefe de mais elevada autoridade na hierarquia das Forças armadas.
6. Os Chefes de Estado-Maior (CEM) do Exército, da Armada e da Força Aérea comandam os respectivos ramos e são os chefes militares de mais elevada autoridade na sua hierarquia, sendo os principais colaboradores do Ministro da Defesa Nacional e do Chefe de Estado-Maior-General das Forças Armadas em todos os assuntos específicos do ramo.
7. As competências do CEMGFA e dos CEM dos três ramos das Forças Armadas vêm mencionados na *LOBOFA*.

2.4. O Exército Português

Analisando o *Decreto-Lei n.º 231/2009 de 15 de Setembro* constata-se o seguinte:

1. O Exército Português é um dos ramos das Forças Armadas que possui *autonomia administrativa*, integrando-se na administração directa do Estado através do MDN.
2. Nos termos do disposto na Constituição e na lei, entre outros objectivos, o Exército tem por *missão principal* participar de forma integrada na defesa militar da República, sendo fundamentalmente vocacionado para a geração, preparação e sustentação de forças da componente operacional do sistema de forças.



3. A *administração financeira e patrimonial do Exército* é da competência do Chefe do Estado-Maior do Exército. Tal administração é conduzida pelo *Regime Geral da Contabilidade Pública*.
4. Apesar de existirem fontes de *receitas próprias legítimas no Exército* (prestação de serviços, cedência de bens, venda de publicações, indemnizações, etc.), as dotações atribuídas pelo Orçamento de Estado constituem a principal componente da receita a distribuir pelos seus Órgãos.
5. Ao nível da Organização Geral do Exército, a sua Estrutura Orgânica apresenta-se da seguinte forma:
 - O Exército é comandado pelo Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME);
 - O Gabinete do CEME é o órgão de apoio directo e pessoal ao CEME;
 - O Vice-Chefe do Estado-Maior do Exército é o 2.º Comandante do Exército;
 - O Exército para o cumprimento da sua missão é composto por diversas entidades, que constam no Anexo C – Organização Geral do Exército / Estrutura Orgânica.

Em síntese, ao analisar a estrutura do *Sector Público* em Portugal, podemos enquadrar o *Exército Português* no âmbito da *Administração Central do Sector Público Administrativo (SPA)* dado pertencer a um dos ramos das *Forças Armadas* que através do *MDN* está integrado na administração directa do *Estado*.



3. SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO

Este ponto procura elucidar o que se entende por um *Sistema Integrado de Gestão* (SIG) implementado numa organização em geral, bem como determinados conceitos que lhe surgem associados.

Espera-se também tornar perceptíveis as etapas, metodologia e fases que qualquer entidade envolvida num projecto desta natureza pode estar sujeita. Nesta medida, são desenvolvidos os pontos que se seguem.

3.1. Sistemas versus Tecnologias da Informação

Ao nível da sociedade em geral, o termo *sistema* pode ser entendido como um grupo de componentes que interactivam para atingir um determinado fim (Aktlas, 1987). Nessa perspectiva é frequente utilizarmos esse termo quando nos referimos, por exemplo ao *sistema político*, ao *sistema económico*, ao *sistema informático*, ao *sistema de informação* de uma organização, etc.

Focalizando a atenção no conceito que designamos por *Sistemas de Informação* (SI), no entendimento de Gouveia e Ranito (2004), estes correspondem a mecanismos cuja função é colectar, guardar e distribuir informações para suportar as funções de gestão e operacionais das organizações.

Um SI compreende assim um grupo de componentes, tais como dados, sistema informático (*hardware, software*), pessoas, procedimentos, equipamentos, etc., que interactivam entre si para produzir *informação*.

Um conceito que poderá surgir associado aos SI e causar alguma confusão, é o termo de *Tecnologias da Informação* (TI). Note-se que existem vários SI numa organização, como por exemplo um sistema de processamento de encomendas. Tal SI, pode ser um sistema de informação tradicional baseado em arquivos em suporte de papel como forma de armazenamento de informação, ou então, um sistema de informação informatizado, baseado no uso das TI (Khan e Zheng, 2005).



A utilização de SI nas organizações surgiu antes das designadas TI, traduzindo-se num método que permite fornecer e transformar dados em bruto em informações, que são apresentadas de maneira a que as possamos utilizar. As TI, por sua vez, são o mecanismo tecnológico através do qual se transmite a informação.

Segundo Rascão (2004), as TI englobam o *software* (tecnologia do produto), o *hardware* (processo) e o produto (informação). A *tecnologia* é o que suporta o produto, ou seja, a informação. Com o mesmo ponto de vista, Gouveia e Ranito (2004), acrescentam que em sentido estrito apenas consideramos as TI de base digital.

3.2. Sistema ERP – Enterprise Resource Planning

O uso dos SI associados às TI pelas organizações é uma prática que se constata desde a década de 60. No entanto, nessa fase, tais sistemas apenas permitiam a automatização de processos operacionais, deixando ainda de parte um contributo ao nível da gestão.

A partir da década de 90, com o desenvolvimento das TI, assiste-se a um considerável crescimento na utilização de novos sistemas como é o caso do designado *Enterprise Resource Planning (ERP)* (Amaral *et al.*, 2005).

Segundo Souza e Zwicher (2003), os ERP são desenvolvidos como um único sistema de informação que engloba diversas áreas da organização, ao contrário dos tradicionais SI que correspondem a um conjunto de sistemas isolados para cada área da entidade. Assim, estes sistemas são compostos por pacotes de *software* integrados modulares (Silva e Alves, 2001).

Os *Sistemas ERP* são *Sistemas Integrados de Gestão* cuja implementação proporciona benefícios em todas as áreas de uma organização, tais como (Shtub, 2001):

- Permite uma redução dos custos e dos prazos dos processos fundamentais;
- Acelera o levantamento de informações em toda a organização;
- Potencializa uma melhoria na administração financeira;
- Promove a integração de todas as áreas;



- Auxilia a gestão inteligente dos recursos financeiros e humanos.

Uma das características que diferencia os *ERP* de outros sistemas é o facto de este possuir uma base de dados única, com uma diversidade de subsistemas que compõe cada um dos módulos da sua estrutura. Tais módulos são integrados e interligados através de elementos de ligação que compõem o fluxo de informação (Sankar e Rau, 2006).

O sistema modular é uma das grandes vantagens dos *ERP*, visto que as organizações podem adquirir apenas os módulos de que necessitam, e por outro lado, estes módulos serem reestruturados consoante a estrutura das instituições (Krogstie *et al.*, 2007).

Segundo Sankar e Rau (2006), podemos dividir um *ERP* em três grupos principais:

- *Financeiro*: O grupo financeiro inclui a contabilidade, orçamentação, investimentos, controlo e tesouraria;
- *Logística*: A logística compreende o marketing, o planeamento de produção, a manutenção e a gestão da qualidade;
- *Recursos humanos*: Os recursos humanos integra a gestão dos recursos humanos, propriamente dita, o controlo de efectivos, a selecção, formação e o controlo.

Para que um *Sistema ERP* possa ser implementado com sucesso numa organização há que respeitar uma metodologia constituída por diversas etapas. No ponto que se segue é feita uma exposição nesse âmbito.

3.3. Etapas e metodologia na implementação de um Sistema ERP

A metodologia de implementação adoptada num *Sistema ERP*, é considerada por diversos autores como um dos factores críticos de sucesso (Esteves e Pastor, 2000).

Tomando como exemplo uma das empresas de *software* que disponibiliza no mercado soluções informáticas ao nível dos *Sistemas ERP*, a *SAP Portugal – Sistemas*,

Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda., constata-se que a nível geral, em processos de implementação nas mais diversas organizações, é seguida a metodologia denominada por *Accelerated SAP – ASAP*.

Para Sankar e Rau (2006, p. 123), a metodologia *ASAP* tem como objectivo diminuir o tempo de implementação. Esta diminuição assenta numa metodologia estruturada com um *Roadmap* bem definido e com eficiente documentação nas várias fases:

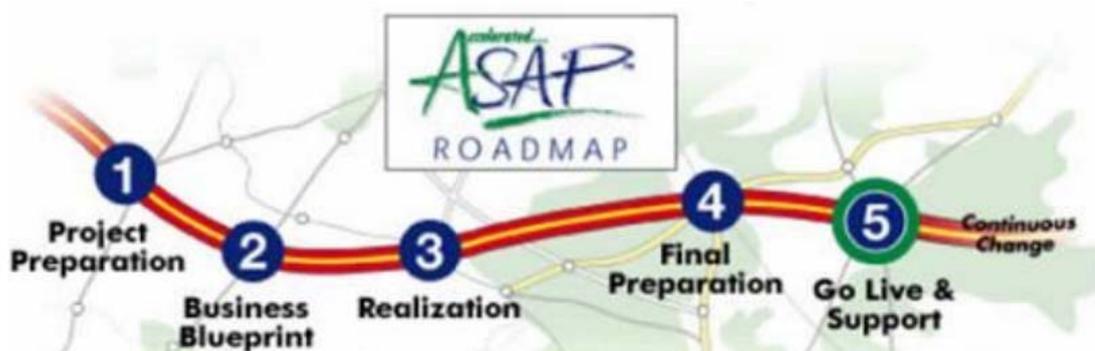


Figura 1 – Etapas da implementação de um SIG

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

O *Roadmap* da metodologia *ASAP* é composto assim por cinco fases (adaptado de Sankar e Rau, 2006, p. 123):

1. *Project Preparation – Preparação do Projecto*: O *Project Preparation* é o início do projecto de implementação. Nesta fase procede-se ao planeamento detalhado do projecto e à constituição das equipas de trabalho. Aqui são identificados os objectivos a atingir, o ambiente técnico de trabalho e a atribuição de responsabilidades sobre um plano detalhado.
2. *Business Blueprint – Desenho Conceptual*: A fase do *desenho conceptual* é entendida como uma das mais importantes no processo de implementação de um *ERP*. É nesta fase que se optimizam os módulos em função das necessidades da organização. Nesta fase define-se o *desenho conceptual* dos processos únicos, de forma a ser possível atingir uma uniformização. Neste sentido, será criado um documento denominado por *Business Blueprint* que clarifica as necessidades da organização, os cenários de implementação, os processos a serem realizados e define o *desenho conceptual* do sistema. O *Business Blueprint* corresponde à



documentação detalhada do levantamento efectuado durante várias reuniões de análise de requisitos.

3. *Realization – Realização*: Nesta fase são executados os parâmetros definidos no *Business Blueprint*. O objectivo é finalizar as configurações do sistema (dos módulos) e realizar os testes integrados no sentido de identificar as lacunas a partir da versão *standard* do sistema. Nesta fase realiza-se:
 - Testes unitários e integrados do sistema pelos utilizadores chave;
 - Formação de formadores e elaboração de manuais de formação.
4. *Final Preparation – Preparação Final*: Traduz-se numa análise final do projecto, onde será definido um plano de entrada em produtivo (*Go Live*). São realizados testes reais, estabelecendo-se a plataforma final de arranque. As tarefas a realizar passam por:
 - Migração da base de dados de outras aplicações para o novo sistema;
 - Formação de utilizadores finais;
 - Instalação de *hardware* nas entidades envolvidas.
5. *Go Live & Support – Entrada em Produtivo e Suporte*: A entrada em produtivo do sistema ainda é considerada uma fase, visto o processo ainda não ter terminado. Existe ainda nesta fase uma adaptação dos usuários e da gestão do sistema, mas num ambiente em produtivo. Neste sentido:
 - Passa-se de um ambiente pré-produtivo para um ambiente operacional;
 - Dever-se-á garantir uma boa estrutura de apoio ao utilizador final.



3.4. Causas de insucesso na implementação de um Sistema ERP

O projecto de implementação de um *ERP* numa organização, é considerado um desafio de elevada envergadura que poderá estar sempre sujeito a resistências por parte dos seus futuros utilizadores. Por vezes uma mudança deste calibre poderá até implicar uma transformação a nível cultural para que os resultados se apresentem satisfatórios.

Segundo Silva e Alves (2001), as empresas apesar de reconhecerem o compromisso financeiro da implementação de um *ERP* frequentemente falham no dimensionamento dos recursos necessários. Dado que os *Sistemas ERP* são tecnicamente complexos, o tempo e a formação são factores vitais para o sucesso da sua implementação.

Os autores referem ainda que as organizações devem avaliar bem as suas necessidades e os *SI* que têm disponíveis, bem como a tomada de conhecimento das funcionalidades do próprio sistema a adquirir, antes de partir para a implementação de um sistema desta natureza.

Segundo Silva e Alves (2001), a resistência à mudança não está apenas nos utilizadores finais, mas também nas pessoas envolvidas directamente no processo. Nesse sentido deverá haver um esforço de coordenação por parte de uma equipa de projecto e o *utilizador final*.

Com a realização da Parte I deste trabalho, através de uma revisão de literatura, foi possível tomar consciência da posição que o Exército Português ocupa no Sector Público em Portugal, aferindo-se também os diversos aspectos relacionados com a actividade financeira da Administração Pública, nomeadamente no que diz respeito aos preceitos legais que emergiram com a RAFE, a evolução da Contabilidade Pública em Portugal e a obrigatoriedade de implementação da Contabilidade Analítica no Sector Público.

Cumulativamente, fez-se referência a diversos conceitos que surgem associados à implementação de um *Sistema Integrado de Gestão* numa organização em geral,



contribuindo assim para uma melhor percepção dos factos descritos ao longo desta investigação.

Após estes esclarecimentos iniciais, através de um *estudo de caso*, torna-se possível acompanhar a fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, cumprindo assim com objectivo principal da realização deste trabalho.



PARTE II – ESTUDO DE CASO: FASE INICIAL DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

1. METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

O presente *trabalho de projecto* não esteve centrando em aspectos quantitativos nem em temáticas inseridas no campo das ciências naturais. Tratou-se sim de uma *investigação qualitativa em contabilidade*, enquadrada no âmbito das ciências sociais, cujo objectivo deste tipo de investigação consiste em procurar explicar a forma como um fenómeno social é interpretado, compreendido, produzido e constituído (Major e Vieira, 2009).

1.1. Instrumento metodológico

O *instrumento metodológico* central utilizado foi o *estudo de caso* numa vertente de *investigação interpretativa*, deixando de parte a vertente *positivista* e *critica*, visto que se pretendeu compreender o contexto subjacente a um sistema de informação contabilístico e a forma como este sistema influencia e é influenciado pelo contexto (Chua, 1986).

Assim, com o propósito de se compreender o processo vivido pelos intervenientes na implementação de um sistema de Contabilidade Analítica, o estudo assumiu sobretudo um *carácter qualitativo*, com uma *abordagem interpretativa* (Bogdan e Biklen, 1994).

Segundo Yin (2005), o *estudo de caso* é uma das muitas maneiras de fazer pesquisa em ciências sociais, tratando-se assim de uma *investigação empírica* que estuda um *fenómeno contemporâneo* dentro de um *contexto real*, especialmente quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são absolutamente evidentes.

Cada estratégia de investigação (como é o *estudo de caso*) tem vantagens e desvantagens de acordo com três condições:

1. O tipo de questão a estudar;
2. O controlo que o investigador tem sobre os acontecimentos;



3. O tipo de fenómeno estudado: contemporâneo por oposição a fenómenos históricos.

No presente estudo empírico, que se intitula *estudo da fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica: o caso do Exército Português*, é aceitável a ideia de que se tratou de um estudo *contemporâneo* realizado numa entidade na qual o investigador teve pouco *controlo directo* sobre os acontecimentos, limitando-se assim à recolha de dados, análise e discussão, e não à sua manipulação.

O papel do investigador neste trabalho não se resumiu apenas ao simples relato de factos, pois teve como preocupação constante o assumir um perfil *explicativo*, *descritivo* e *exploratório* ao longo da pesquisa. Nesse sentido, além do objectivo global e consequentes objectivos específicos delineados, foi possível criar as condições necessárias para sustentar uma previsão, daquilo que poderá ocorrer nas fases subsequentes ao desenvolvimento desta fase inicial de implementação, apurando-se também alguns resultados que esta instituição, considerada *sui generis*, atingiu comparativamente com outras organizações públicas envolvidas em processos desta natureza.

1.2. Tipificação do instrumento metodológico

Ao longo deste processo de investigação surgiram questões que se inseriam no domínio do *porquê*, *como*, e *qual* que de acordo com Yin (2005), o instrumento metodológico que se mostra mais adequado nesta situação é o *estudo de caso*.

Procurando responder ao *objectivo global* deste trabalho (acompanhar a fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, através de um *estudo de caso*), inevitavelmente somos confrontados com os *objectivos específicos* que por sua vez apresentam *questões-chave*, que neste estudo reúnem todas as características que uma investigação *explicativa*, *descritiva* e *exploratória* pode apresentar. Nesse sentido, torna-se extremamente difícil *classificar* este *estudo de caso*, não podendo assim atribuir-lhe de uma forma absoluta um dos perfis mencionados.



Tal estudo, para cumprir com a sua *missão* previamente estabelecida, procurou *explicar, descrever e explorar* factos que se complementaram entre si no sentido de responder às seguintes questões:

1. *Porque* está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português?
2. *Como* está a ser implementado esse sistema?
3. *Quais* os impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico?

Além da classificação referida, Yin (2005) e Bogdan e Biklen (1994) apresentam propostas de *tipificação* dos estudos de caso: o *estudo de caso único* e o *estudo de caso múltiplo* ou *comparativo*. Visto estarmos perante um estudo realizado numa das três *Unidades Piloto* a nível nacional, caímos inevitavelmente num *estudo de caso único* dado que se está a investigar apenas uma realidade, um ambiente, enfim um caso.

Fazendo também referência a Stake (2007) podem-se distinguir *três tipos* de *estudos de caso* com base nos seus propósitos: *intrínseco, instrumental e colectivo*.

No que se refere ao *estudo de caso intrínseco*, o investigador procura estudar uma situação específica na sua complexidade e particularidade pois existe a procura de uma compreensão profunda de um caso pelo interesse que este desperta em particular. Tal como refere o autor (Stake, 2007, p. 19):

Estamos interessados nele, não apenas porque ao estudá-lo aprendemos sobre outros casos ou sobre um problema em geral, mas também porque precisamos de aprender sobre este caso em particular. Temos um interesse intrínseco no caso, e podemos chamar ao nosso trabalho estudo de caso intrínseco.

Quanto ao *estudo de caso instrumental*, o investigador utiliza o *estudo de caso* para aprofundar e compreender melhor um tema que é objecto de estudo ou para entender melhor os fenómenos externos. Assim, o interesse deve-se ao facto de possibilitar uma melhor compreensão de algo mais global em que (Stake, 2007, p. 19):



(...) teremos um problema de investigação, uma perplexidade, uma necessidade de compreensão global, e sentiremos que poderemos alcançar um conhecimento mais profundo se estudarmos um caso particular.

No *estudo de caso colectivo* o investigador estuda alguns casos para investigar um dado fenómeno, podendo ser visto como um estudo instrumental alargado a vários casos. Desta forma, através da comparação, consegue um conhecimento mais profundo sobre um fenómeno ou uma situação real.

Sustentando os objectivos definidos para a presente investigação, na perspectiva de Stake (2007), podemos caracterizar este trabalho como um *estudo de caso instrumental* dado que ao investigar um contexto particular, numa das três *Unidades Piloto* a nível nacional, foi possível aferir um melhor entendimento deste processo a nível global.

1.3. Técnicas de recolha de dados

Ao nível das técnicas de recolha de dados utilizadas foi feita uma análise à *documentação e arquivo* e realizou-se *observações e entrevistas* que, segundo Silverman (1997, 2001), são as técnicas mais comuns, além do registo de áudio e vídeo, que podem ser combinados num mesmo estudo.

Tal como refere Barañano (2004), uma das vantagens que o *estudo de caso* apresenta é o facto de lidar com uma ampla variedade de evidências, tais como a *análise documental*, as *observações* e as *entrevistas*.

Na *interpretação/análise* da informação procurou-se adoptar uma lógica de convergência das múltiplas fontes de evidência, estando patente a triangulação de dados obtidos, ou seja, a análise fez-se a partir de todos os dados no seu conjunto, indo ao encontro da opinião formulada por Yin (2005, p. 126):

Qualquer descoberta ou conclusão em estudo de caso provavelmente será muito mais convincente e acurada se baseada em várias fontes distintas de informação, obedecendo a um estilo corroborativo de pesquisa.



1.3.1. Análise da documentação e arquivo

No que diz respeito à análise da *documentação e arquivo* realizada durante o período de *22FEV10 a 12MAR10* na EPS, esta passou por focar essencialmente os seguintes tipos de documentos:

- Legislação;
- Manuais de formação do *Projecto SIG*;
- Artigos da *Revista de Administração Militar*;
- Documentos de trabalho;
- Memorandos das reuniões de trabalho no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica nas três *Unidades Piloto*.

Tal como refere Yin (2005), a documentação é uma fonte de evidência estável, exacta e abrangente dado que pode ser revista inúmeras vezes, contendo referências e detalhes exactos durante um longo espaço de tempo.

1.3.2. Observações

Quanto às *observações*, realizadas durante o período de *15MAR10 a 16ABR10*, foi possível verificar o funcionamento do *modelo experimental de Contabilidade Analítica* definido, desenvolvido em função do *desenho conceptual* do *Módulo CO – Controlling* que foi concebido na fase do *Business Blueprint* da implementação do *SIG* no Exército Português.

Foi também possível apurar os resultados relativos aos testes reais realizados ao *Módulo CO – Controlling*, verificando-se quais as informações geradas por este *SIG*, bem como os aspectos que devem ser corrigidos e melhorados.

Ao nível das *observações* realizadas, tal como refere Yin (2005), estas assumem um papel importante dado que fornecem informações bastante significativas pela sua contextualização e actualidade.



1.3.3. Entrevistas

No que diz respeito às *entrevistas*, estas podem apresentar-se como *entrevistas não estruturadas*, *entrevistas semi-estruturadas* ou *entrevistas totalmente estruturadas* (Major e Vieira, 2009). No presente estudo, o tipo de *entrevista* seguida foi a *entrevista semi-estruturada* que segundo Quivy e Campenhoudt (2008) é certamente a mais utilizada em investigação social. Tal como é característico neste tipo de entrevistas, o tema a abordar foi apresentado aos entrevistados, bem como uma série de questões-guia cuja resposta não obedeceu a nenhuma ordem pré-estabelecida. O investigador apenas interveio nos momentos em que os entrevistados estavam a desviar-se do tema, não respondendo de uma forma apropriada às questões colocadas.

As questões foram do tipo abertas, visto que permitiu aos entrevistados terem uma maior liberdade na forma como respondiam, sendo possível desta forma obter mais informações relacionadas com a temática a desenvolver, tal como refere Barañano (2004).

As entrevistas decorreram durante o período de *19ABR10 a 30ABR10*, sendo direccionadas aos principais intervenientes desta fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, tornando possível complementar as informações obtidas pelas restantes técnicas de recolha de dados, nomeadamente quanto aos impactos verificados ao nível desta fase inicial de implementação. Tais intervenientes foram o Chefe da Subsecção Financeira e o Adjunto do Chefe da Secção de Logística da *Unidade Piloto* em estudo.

Definido o caminho seguido no desenvolvimento deste trabalho de investigação, torna-se oportuno caracterizar a *Unidade Piloto* objecto de estudo no ponto que segue.



2. CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE PILOTO EM ESTUDO

Atendendo à *Estrutura Orgânica do Exército*, referida na Parte I – Ponto 2.4. do presente trabalho, a EPS enquadra-se no âmbito da Direcção de Formação do Comando da Instrução e Doutrina (DForm/CID), situando-se geograficamente na Póvoa de Varzim.

Trata-se de uma UEO com autonomia administrativa sujeita aos preceitos legais estipulados no Decreto-Lei n.º 237/97, devendo assim adoptar o método digráfico, ao nível do registo das operações contabilísticas, e criar condições para a devida implementação de um sistema de contabilidade orçamental, patrimonial e *analítica*.

Após uma consulta ao *Plano de Actividades* para o ano de 2010 desta UEO, interessa realçar os seguintes pontos que a caracterizam (EPS, 2009a, s.p.):

- A. Missão: “Ministrar tirocínios, estágios e cursos de formação, promoção e qualificação nas áreas de Reabastecimento, Transportes, Manutenção, Saúde, Serviços de Campanha, Finanças Públicas, e Pessoal e Secretariado, para a formação de Oficiais, Sargentos e Praças do Exército. Garantir o aprontamento da Companhia de Reabastecimento e Serviços das Forças de Apoio Geral.”
- B. Visão: “Afirmar a EPS como uma unidade de referência do CID, pela diferença, qualidade, eficácia e eficiência do cumprimento das suas missões, quer no âmbito da formação, quer da actividade operacional.”
- C. Cultura e valores: “A EPS partilha com todas as Unidades do Exército a cultura e valores inerentes à condição militar e que se encontram vertidos em legislação própria, nomeadamente o Estatuto dos Militares das Forças Armadas e no Regulamento de Disciplina Militar e que são o garante da excelência do desempenho dos seus quadros.”
- D. Principais parceiros e destinatários: Decorrente da missão superiormente definida e da Directiva da Direcção de Formação do CID para o biénio de 2009-2010, interessa realçar que a EPS:



- Constitui-se como uma entidade de formação em proveito de todas as Unidades do Exército;
- Garante o aprontamento da Companhia de Reabastecimento e Serviços das Forças de Apoio Geral em proveito das Unidades da Força Operacional Permanente do Exército (FOPE);
- Mantém acordos de cooperação com:
 - O Centro Novas Oportunidades (CNO);
 - O Centro de Formação Profissional das Pescas e do Mar de Matosinhos com delegação em Vila do Conde (FOR-MAR);
 - As Escolas Básicas de Beiriz e Dr. Flávio Gonçalves;
 - Os Bombeiros Voluntários da Póvoa de Varzim;
- Mantém relações privilegiadas com:
 - A Câmara Municipal da Póvoa de Varzim;
 - As Juntas de Freguesia do Concelho da Póvoa de Varzim;
 - Unidades e Postos da GNR e PSP do Concelho da Póvoa de Varzim;
 - Escolas do Concelho da Póvoa de Varzim;
 - Instituto de Emprego e formação Profissional da Póvoa de Varzim;
 - Centro de Formação Profissional do Porto.

E. Recursos humanos:

- 32 Oficiais;
- 65 Sargentos;
- 164 Praças.



F. Recursos financeiros: Os recursos financeiros da EPS são provenientes dos fundos oriundos do *Orçamento do Ministério da Defesa Nacional (OMDN)* e das *Despesas com Compensação de Receitas (DCCR)*.

Interessa salientar também que na EPS, a receita gerada poderá ter a seguinte proveniência:

- Protocolos com entidades civis relativas a serviços prestados (banhos, transportes, cozinha de campanha, tendas, refeições, formação, etc.);
- Carreira de Tiro de Viana do Castelo (aluguer às Forças de Segurança e diversas entidades);
- Máquinas de *Vending*;
- Chamadas internas;
- Bares.

G. Organigrama/Estrutura:

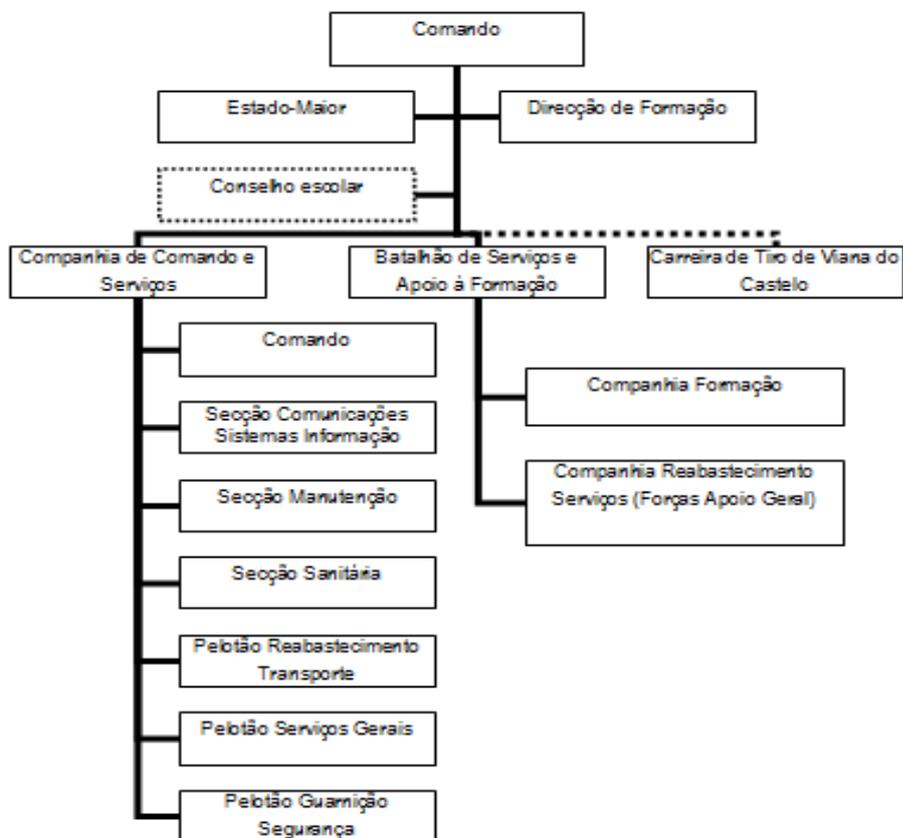


Figura 2 – Organigrama da EPS
Fonte: adaptado de EPS (2009a, s.p.)



Quadro 5 – Estrutura da EPS

Comando	- Comando - Secretaria do Comando - Núcleo de Protecção Ambiental		
Estado-Maior	- Secção de Pessoal - Secção de Operações, Informações e Segurança (SOIS)		
	- Secção de Logística	- Sub-Secção Financeira	
Direcção de Formação	- Secção de Programação, Avaliação e Estudos Técnicos		
	- Secção de Formação	- Gabinete de Finanças Públicas - Gabinete de Reabastecimento e Serviços - Gabinete de Transportes - Gabinete de Tática e Técnica de Estado-Maior - Gabinete de Manutenção	
Companhia de Comando e Serviços	- Comando		
	- Secção de Comunicações e Sistemas de Informação	- Comando - Equipa de Comunicações - Equipa de CIFRA e INFO SEC - Equipa de Sistemas de Informação	
	- Secção de Manutenção - Secção Sanitária		
	- Pelotão de Reabastecimento e Transporte	- Comando - Secção de Depósito - Secção de Reabastecimento - Secção de Transporte - Secção de Alimentação	
	- Pelotão de Serviços Gerais	- Comando	
		- Secção de Serviços	- Equipa de Salas de Convívio e Messes - Equipa de Lavandaria e Banhos
	- Secção de Conservação e Obras		
- Pelotão de Guarnição e Segurança	- Comando - Secção de Guarnição e Segurança		
Batalhão de Serviços e Apoio à Formação	- Comando		
	- Companhia de Formação	- Comando - Pelotões de Formação	
	- Companhia de Reabastecimento e Serviços (Forças de Apoio Geral)	- Pelotão de Reabastecimento - Pelotão de Serviços	
Carreira de Tiro de Viana do Castelo			

Fonte: adaptado de EPS (2009a, s.p.)

Definidos os aspectos relacionados com a metodologia da investigação seguida ao longo deste trabalho e caracterizada a *Unidade Piloto* em estudo, no próximo ponto é abordada a questão que envolve a implementação de um *Sistema Integrado de Gestão* no Exército Português.



3. IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA INTEGRADO DE GESTÃO NO EXÉRCITO PORTUGUÊS

O MDN com o objectivo de aderir à RAFE e, conseqüentemente, cumprir com o estipulado no POCP, entendeu que deveria ser criada uma base de dados uniforme e integrada, assente nas TI, capaz de garantir um controlo da informação em tempo real compatível com os novos modelos de gestão da Administração Pública.

Nesse sentido, o Ministro de Estado e da Defesa Nacional emitiu um Despacho Orientador (Despacho Orientador n.º 109/MEDN/2002) que focaliza a intenção de concretizar a devida implementação, no seio deste Ministério, de um sistema de gestão que englobe todas as funções de suporte (financeira, logística e de recursos humanos) numa plataforma comum que respeite os princípios legais e imponha procedimentos normalizados em todos os Órgãos que compõe a sua estrutura.

É perante este cenário que em 2002, após um levantamento pormenorizado dos SI do MDN, se “chegou à conclusão de que era oportuno, conveniente e adequado a implementação de um sistema integrado, (...), suportado numa ferramenta do tipo *ERP*”, conforme explica o Coordenador dos Sistemas de Informação da Defesa (SAP Portugal, 2009, s.p.).

Este projecto foi baptizado com o nome de *Projecto SIG – Sistema Integrado de Gestão*, cuja ambição traçada abarca toda a área financeira, planeamento e controlo orçamental, logística, recursos humanos, gestão de infra-estruturas e transportes e gestão da manutenção dos equipamentos num único SI, com integração de todos os organismos. O início do *Projecto SIG* deu-se em 2004 e o arranque foi marcado para 01 de Janeiro de 2006.

Como parceiro, na implementação de um *ERP* como suporte à gestão das Forças Armadas, foi escolhida a empresa *SAP Portugal – Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda.*

Tal como refere o coordenador do *SIG* (SAP Portugal, 2009, s.p.): “A escolha do *SAP* foi uma decisão política, mas na verdade existiam poucas empresas de *software* que tivessem um *ERP* com dimensão para ser usado numa estrutura como a da Defesa”.



O *SIG*, trata-se assim de um SI, baseado nas TI, em que as várias entidades que compõem o MDN utilizam o mesmo *software* (denominado por *SAP R/3*), numa plataforma informática comum, de utilização condicionada conforme os níveis de responsabilidade de cada utente.

Por sua vez, o Exército Português, tem vindo a desenvolver esforços no sentido de concretizar os objectivos impostos no âmbito deste projecto, conforme vem reflectido na Directiva n.º 193/CEME/03 ao mencionar que:

(...) o Exército continuará a conjugar esforços com o MDN, (...), para estruturar e implementar um sistema integrado de gestão.

Consultado o Acórdão n.º 131/2007, de 15 de Novembro do Tribunal de Contas – Processo n.º 1019/07, constata-se que a implementação de um *Sistema ERP* no MDN e, consequentemente, no Exército Português, seguiu a metodologia denominada por *Accelerated SAP – ASAP*, já referenciada na Parte I – Ponto 3.3. do presente trabalho, cujas equipas de trabalho apresentam uma estrutura bem definida (ver Anexo D – Estrutura das Equipas de Trabalho).

3.1. Fases de implementação dos módulos do SIG no Exército Português

No âmbito do processo de implementação dos diferentes módulos e áreas a desenvolver do *SIG* nas diversas UEO do Exército Português, apresentam-se as seguintes fases distintas:

Quadro 6 – Fases de implementação dos diversos módulos do SIG

FASES	BLOCOS	ÁREAS A DESENVOLVER	MÓDULOS A IMPLEMENTAR
Fase I	Bloco 1.1	POCP + Gestão de Activos + Compras	- EAPS – Contabilidade Orçamental; - FI – Contabilidade Financeira; - CO – <i>Contabilidade Analítica</i> ; - MM – Aquisições; - PS – Gestão de Contratos; - AA – Imobilizado.
	Bloco 1.2	Planeamento e Controlo do Orçamento	- PO – Planeamento Orçamental; - PA – Plano de Actividades; - AO – Alterações Orçamentais
	Bloco 1.3	Vencimentos	- HR – Recursos Humanos
Fase II	Bloco 2.1	Desenvolvimento da Área Financeira	
	Bloco 2.2	Desenvolvimento da Área Logística	
	Bloco 2.3	Gestão de Recursos Humanos	
Fase III	Bloco 3.1	Desenvolvimento da Área de Auditoria e Indicadores de Gestão	

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

- *Fase I:* são implementadas as seguintes áreas:
 - *Área Financeira:* inclui a gestão financeira, a gestão de activos, o planeamento e o controlo orçamental;
 - *Área Logística:* inclui o processo de aquisição e a catalogação;
 - *Área Pessoal:* inclui os vencimentos e a administração de pessoal.

- *Fase II:* traduz-se no desenvolvimento da Fase I, onde devem ser implementadas as restantes funcionalidades financeiras, logísticas e de pessoal.

- *Fase III:* desenvolvem-se as ferramentas de auditoria ao sistema e indicadores de gestão.

Como se pode verificar, através da seguinte figura, as grandes áreas são constituídas por classes de desenvolvimento que visam agrupar os seus respectivos componentes (módulos) no âmbito do SIG:



Figura 3 – Módulos do SAP R/3
Fonte: SAP Portugal (2005, s.p.)

No sentido de espelhar com maior detalhe o conteúdo de cada um dos módulos, apresenta-se o seguinte enquadramento:



Quadro 7 – Módulos do SIG

Módulos Financeiros	- EAPS (<i>Enterprise Add-on Public Sector</i>) – Contabilidade Orçamental: operações relacionadas com o orçamento; - FI (<i>Financials</i>) – Contabilidade Financeira: lançamentos no razão, pagamentos e recebimentos; - CO (<i>Controlling</i>) – <i>Contabilidade Analítica</i> : gestão de centros de custos; - PS (<i>Project System</i>) – Gestão de Projectos: gestão de contratos escritos; - AA (<i>Asset Accounting</i>) – Imobilizado: aquisição, transferência, amortizações e depreciações.
Módulo Logístico	- MM (<i>Materials Management</i>) – Gestão de Compras: processo de aquisição e recepção de mercadorias.
Módulo de Pessoal	- HR (<i>Human Resources</i>) – Gestão de Recursos Humanos: colocações, promoções e vencimentos.
Módulos Transversais	- SEM-BSC (<i>Strategic Enterprise Management</i>) - Planeamento e Estratégia de Negócio; - BW (<i>Business Warehouse</i>) - Gestão e Tratamento da Base de Dados; - Equipa de Gestão da Mudança; - Equipas de Qualidade de Migração de Dados.

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

Esclarecidas as questões relacionadas com as etapas e metodologia na implementação de um *Sistema ERP* numa organização em geral (Parte I - Ponto 3.3) e as fases de implementação da sua componente modular, tomando como exemplo o caso do Exército Português, torna-se oportuno fazer referência ao módulo que está na base de desenvolvimento do sistema contabilístico objecto de estudo neste trabalho de investigação, o *Módulo CO – Controlling*.

3.2. O Módulo CO – Controlling no SIG do Exército Português

O *Módulo CO – Controlling* é um dos módulos integrantes do *SIG* destinado ao desenvolvimento da Contabilidade Analítica. De uma forma geral este módulo possibilita a obtenção de informações ao nível da análise de custos, proveitos e resultados que contribuem para uma melhoria no processo de tomada de decisões ao nível da gestão da organização.

Note-se que este módulo, apesar de apresentar uma estrutura uniforme utilizada em diversas organizações que implementem um *Sistema ERP* desta natureza, ostenta diversas especificidades características da própria instituição. Nesse sentido, na fase do *Desenho Conceptual – Business Blueprint*, foram tomados em linha de conta aspectos comuns a todos os organismos que compõe o MDN tornando este módulo ajustado às necessidades do Exército Português.



Ao nível dos *componentes activos* na sua *estrutura organizativa* e aos *Ciclos de Transferência Periódica* possíveis de realizar, o *Módulo CO – Controlling* apresenta as características que se seguem.

3.2.1. Componentes activos na estrutura organizativa do Módulo CO – Controlling

Após a definição do *Desenho Conceptual - Business Blueprint*, no caso específico do Exército Português, o *Módulo CO – Controlling* engloba diversos *componentes activos* na sua *estrutura organizativa*, que apresentam as seguintes características (adaptado de SAP Portugal, 2005, s.p.):

1. *Classes de Custo:*

Existem dois tipos de *Classes de Custo*: *Primárias* e *Secundárias*. As *Primárias* são todas as contas de resultados (contas 6 e 7) criadas no plano de contas. As *Secundárias* são as contas correspondentes da Contabilidade Analítica (contas 9) tendo como objectivo realizar análises internas a nível dos processos de *CO*;

2. *Centros de Custo/Lucro:*

Centros de Custo/Lucro, são os elementos de ligação entre o *Módulo CO – Controlling* e os restantes módulos. Tais *Centros de Custo/Lucro*, são uma forma de controlar os movimentos realizados dentro da organização, de acordo com o local onde foram ocorridos. A estrutura definida para os *Centros de Custo/Lucro* baseia-se no *quadro orgânico* aprovado pelas entidades;

3. *Grupo de Centros de Custo/Lucro:*

O *Grupo de Centros de Custo/Lucro*, correspondem a agregações que permitem obter *Relatórios Globais* de diversos *Centros de Custo/Lucro*;



4. *Ordens Internas:*

As *Ordens Internas* são colectores de custos com uma natureza mais dinâmica do que os *Centros de Custo/Lucro*, utilizadas para monitorizar e distribuir custos directos/indirectos.

Existem dois tipos de *Ordens Internas*:

- *Ordens Internas Estatísticas*: Visam agregar custos (e/ou proveitos) de uma forma diferente, não se perdendo a informação a nível do *Centro de Custo/Lucro* (ex.º: Missões Operacionais);
- *Ordem Interna Real*: Utilizadas como colectores financeiros, cujo processamento tem essencialmente a ver com a desagregação de custos a um nível mais detalhado que o *Centro de Custo/Lucro*.

5. *Índices Estatísticos:*

Os *Índices Estatísticos* são objectos que permitem efectuar a segmentação e separação dos custos associados a um determinado *objecto de custo*.

3.2.2. Ciclos de Transferência Periódica no Módulo CO – Controlling

No encerramento do período, entre as várias *tarefas possíveis de executar* no Módulo CO – Controlling, destacam-se as que dizem respeito aos *Ciclos de Transferência Periódica* (SAP Portugal, 2005, s.p.):

- *Ciclo 1 – Ciclo de Transferência Periódica* dos custos do *Centro de Custo Comum*:

Nesta fase procede-se à repartição dos custos comuns, inseridos no *Centro de Custo Comum*, pelos *Centros de Custo Operacionais* e *Centros de Custo de Apoio/Estrutura*;

- *Ciclo 2 – Ciclo de Transferência Periódica* dos custos dos *Centros de Custo de Apoio/Estrutura*:

Nesta fase procede-se à repartição dos custos dos *Centros de Custo de Apoio/Estrutura* para os *Centros de Custo Operacionais*;

- *Ciclo 3 – Ciclo de Transferência Periódica* dos custos pelas *Ordens Internas Reais/Actividades Principais*:

Nesta fase procede-se à repartição dos custos dos *Centros de Custo Operacionais* pelas *Actividades Principais*.

Em síntese, estes ciclos visam repartir mensalmente os custos pelos diversos *Centros de Custo* e/ou *Actividades Principais (Ordens Internas Reais)*, podendo esquematizar-se da seguinte forma:

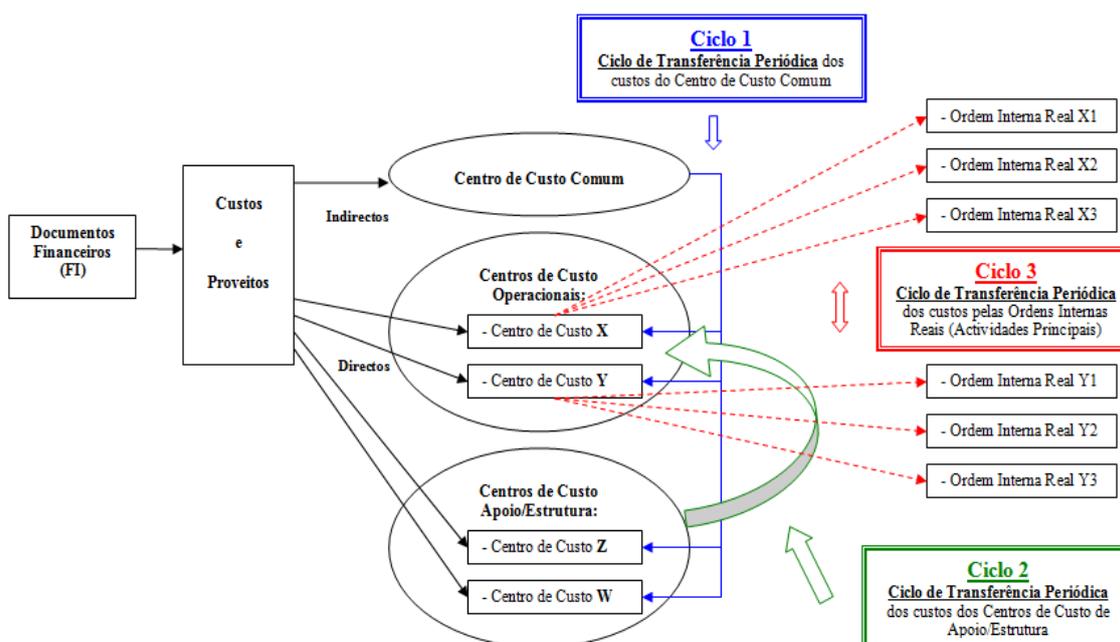


Figura 4 – Ciclos de Transferência Periódica no Módulo CO – Controlling

Fonte: adaptado de EPS (2009b, s.p.)

Do exposto conclui-se que qualquer UEO do Exército Português envolvida na implementação de um sistema de Contabilidade Analítica terá de ter sempre presente, de forma clara, toda a sua estrutura organizativa e os objectivos que pretende atingir no âmbito deste sistema contabilístico. Só após essa informação estar devidamente consolidada no seio da organização, será possível iniciar os trabalhos de *implementação* e *parametrização* do *Módulo CO – Controlling* de forma a que os *componentes activos*,



que constituem a sua *estrutura organizativa*, consigam reflectir a informação pretendida aquando a execução dos vários *Ciclos de Transferência Periódica*.

Concluído este ponto (Parte II – Ponto 3), constata-se a existência de um *Sistema Integrado de Gestão* implementado no seio do Exército Português, baseado nas TI, capaz de responder aos requisitos legais que emergiram com a RAFE, nomeadamente ao nível da Contabilidade Analítica, que será testado através da entrada em funcionamento de um módulo especificamente desenhado para o efeito, o *Módulo CO – Controlling*.

Desta forma, estão esclarecidas as questões básicas associadas ao objecto de estudo deste trabalho permitindo uma adequada passagem à análise e discussão dos resultados, bem como à apresentação das conclusões e sugestões para uma investigação futura.



4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Seguida a *metodologia da investigação* definida no presente trabalho, nomeadamente quanto aos aspectos relacionados com o *instrumento metodológico* utilizado e às *técnicas de recolha de dados*, através da *análise da documentação e arquivo*, das *observações* e das *entrevistas* foi possível responder às diversas questões-chave que emergiram do objectivo global estabelecido.

Assim, ao longo deste ponto em que se apresenta a *análise e discussão dos resultados*, *explica-se* porque está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, *descreve-se* como está a ser implementado esse sistema e *explora-se* quais os impactos verificados ao nível desta fase inicial de implementação da Contabilidade Analítica na *Unidade Piloto* objecto de estudo.

4.1. Motivações para a implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português

Neste ponto procurou-se *explicar* porque está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português.

Consultada a *legislação* inserida no âmbito da RAFE, verificou-se que a temática relacionada com a obrigatoriedade de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Sector Público tem acompanhado as instituições públicas desde 1990, aquando a publicação da Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública que marca o início da reforma neste sector.

Analizados mais de duas dezenas de artigos publicados durante o período de 2003 a 2009 na *Revista de Administração Militar*, que actualmente apresenta publicações semestrais, foi possível aferir um melhor entendimento quanto às mudanças verificadas no Exército Português, desde a intenção levada a cabo pelo MDN no sentido de aderir à RAFE, onde as temáticas relacionadas com esta reforma, o POCP, os SI, as TI e o SIG assumem uma posição de destaque.

Perante as *observações* realizadas, constata-se que os militares oriundos da especialidade de *Administração Militar* que prestam serviço na EPS têm exercido um



esforço constante no sentido de abordar as questões que se enquadram no âmbito dos preceitos legais e as melhores técnicas de gestão a implementar ao nível da instituição em geral. As acções de formação e as iniciativas na sua vertente *on the job training* são evidentes, contribuindo para tirar o maior partido do SIG disponibilizado, explorando-o ao máximo, pois constitui uma ferramenta poderosa no âmbito da gestão da organização.

Mediante as *entrevistas* realizadas aos principais intervenientes nesta fase inicial de implementação da Contabilidade Analítica na EPS, abordado o tema relacionado com este ponto, foi referido que existe desde há vários anos a intenção, por parte dos Oficiais do quadro de *Administração Militar*, de incluir no modelo de gestão do Exército Português um sistema de Contabilidade Analítica visto que há a clara percepção que um sistema contabilístico desta natureza possibilitará o cálculo de indicadores de eficiência e de custos unitários, proporcionando dados fidedignos capazes de sustentar análises comparativas, com vista ao apuramento de eventuais desvios que justifiquem a tomada de medidas correctivas em prol do cumprimento rigoroso dos objectivos propostos.

Desta forma, o planeamento, o controlo dos custos e a devida execução orçamental, sendo aspectos vitais para o bom funcionamento da instituição, poderão ser administrados de forma mais eficiente.

Na opinião dos entrevistados, o facto de o Tribunal de Contas ainda não exigir na prestação de contas do Exército Português informações ao nível da Contabilidade Analítica e o facto de no passado não existir um SI baseado nas TI ajustado ao desenvolvimento desta vertente contabilística são as principais razões que justificam o adiamento da decisão para a sua implementação.

No entanto, com o surgimento da RAFE e a consequente adopção do POCP por parte da instituição, houve um impulso que contribuiu para o desenvolvimento de um projecto designado por *Projecto SIG*, colocando ao dispor do Exército um SI baseado nas TI capaz de responder à necessidade de implementação da Contabilidade Analítica, pois dispõe de um módulo desenhado especificamente para esse fim.



Agora, com um *SIG* disponível, a instituição procurará no mais curto espaço de tempo rentabilizar esse recurso para o desenvolvimento desta vertente da contabilidade em todas as UEO que compõe a sua estrutura. Desta forma, vê realizada uma pretensão que remonta há vários anos, criando-se também as condições necessárias para responder aos imperativos legais que constam dos diplomas que emergiram com a RAFE e às futuras exigências a proferir por parte do Tribunal de Contas.

Foi também referido pelos entrevistados que ambos possuem habilitações académicas ao nível do *Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração Militar* ministrado pela Academia Militar, cuja formação, no âmbito das temáticas relacionadas com a Contabilidade Patrimonial, Orçamental e Analítica, proporcionou-lhes uma base bastante sólida de conhecimentos, capaz de os tornar aptos para desenvolverem na prática as matérias relacionadas com este sistema de informação nas diversas UEO do Exército Português. Além desta formação de base, o Exército Português tem desenvolvido frequentemente acções de formação contínua que possibilitam aos seus militares a obtenção de informações actualizadas, não apenas ao nível da legislação em vigor, mas também no campo das melhores ferramentas e práticas de gestão a utilizar.

Em síntese, apesar de existir por parte da instituição, ao longo de vários anos, a intenção de implementar um sistema contabilístico mais vocacionado para a gestão interna da organização, foi a RAFE e a consequente adopção do POCP que impulsionou o seu desenvolvimento, levando a que o MDN disponibilizasse aos seus Órgãos um SI integrado baseado nas TI, capaz de responder aos novos modelos de gestão estabelecidos para a Administração Pública em geral.

4.2. Descrição da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico

Neste ponto procurou-se *descrever* como está a ser implementado na EPS o novo sistema contabilístico objecto de estudo e identificar que recursos estiveram ao dispor da entidade para a execução desse fim.

Consultados os *manuals de formação* do *Projecto SIG*, foi possível analisar a informação necessária para o devido entendimento quanto ao desenvolvimento do



Projecto SIG no Exército Português, nomeadamente as suas etapas, metodologias e fases de implementação dos diversos módulos que compõe este SI integrado (ver Parte I – Ponto 3.3. e Parte II – Ponto 3.1. do presente trabalho).

Após a tomada de consciência da existência de um SIG no Exército Português, procurou-se destacar as características da principal ferramenta de auxílio para o desenvolvimento da Contabilidade Analítica na instituição, o *Módulo CO – Controlling*. Para o efeito, na Parte II – Ponto 3.2. do presente trabalho, é apresentado o referido módulo fazendo-se referência aos *componentes activos* que estão presentes na sua *estrutura organizativa* e às tarefas possíveis de realizar aquando a sua entrada em funcionamento.

Com a tomada de consciência destas informações, estão reunidas as condições necessárias para o desenvolvimento da temática relacionada com a descrição da fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica na EPS.

Através das *entrevistas* efectuadas ao Chefe da Subsecção Financeira e ao Adjunto do Chefe da Secção de Logística, no âmbito das *fases* desta implementação inicial, as respostas obtidas foram fundamentadas com base em *documentos de trabalho* e nos *memorandos das reuniões de trabalho* realizadas ao longo do ano de 2009, destacando-se as que ocorreram durante os períodos de *05MAR09 a 06MAR09* e *21ABR09 a 24ABR09*, entre o CFin/CID e as três *Unidades Piloto* envolvidas no processo. Tais documentos reflectem qual foi o *modelo experimental de Contabilidade Analítica* definido, bem como os trabalhos de *implementação* e *parametrização* que cada uma das entidades envolvidas teve de realizar, com vista à entrada em produtivo do *Módulo CO – Controlling*.

Das informações recolhidas, conclui-se que as *duas primeiras fases* deste processo consistiram na adopção de um *modelo experimental de Contabilidade Analítica previamente definido* e no desenvolvimento dos trabalhos de *implementação* e *parametrização* do *Módulo CO – Controlling*, que a seguir se discriminam:

- A. *Adopção de um modelo experimental de Contabilidade Analítica previamente definido (1ª fase):*



Atendendo ao que ficou definido na reunião de trabalho de 05MAR09 a 06MAR09, no que diz respeito ao *modelo experimental de Contabilidade Analítica* proposto, o modelo adoptado pela EPS ostentou as seguintes características (EPS, 2009b, s.p.):

- Tem por princípio de custeio o *custeio total*, significando que todos os custos da EPS (custos fixos e variáveis) serão imputados às *Actividades Principais (Ordens Internas Reais)*. Dentro deste sistema de custeio será adoptado o princípio do *custeio total completo* (inclui os custos directos e indirectos);
- Baseia-se em três tipos de *Centros de Custo (Comum, Operacional e Apoio/Estrutura)*;
- As *Actividades Principais*, que concorrem para o cumprimento da missão, têm origem nos *Centros de Custo Operacionais*;
- Todos os custos serão imputados às *Actividades Principais* da EPS.

Desta forma, o *modelo experimental de Contabilidade Analítica* adoptado pela EPS nesta fase inicial de implementação, é compatível com o *Desenho Conceptual – Business Blueprint* desenvolvido ao nível do *Módulo CO – Controlling* no âmbito do *Projecto SIG*, tornando assim possível a execução dos *Ciclos de Transferência Periódica* já mencionados na Parte II – Ponto 3.2.2. do presente trabalho.

B. Trabalhos de implementação e parametrização do Módulo CO – Controlling (2ª fase):

Na primeira reunião de trabalho, além da definição do *modelo experimental de Contabilidade Analítica* que as *Unidades Piloto* deveriam adoptar, ficou também determinado que teriam de apresentar a 21ABR09 um trabalho de *parametrização* capaz de espelhar de forma clara, nos *componentes activos* que compõe a *estrutura organizativa* do *Módulo CO – Controlling* (mencionados na Parte II – Ponto 3.2.1.), as suas realidades em termos estruturais/funcionais e



necessidades de informação que pretendem atingir com este sistema contabilístico.

Consultado o *documento de trabalho* relacionado com o processo de *parametrização* desenvolvido pela EPS em 2009, apresentado na reunião de trabalho realizada no período de 21ABR09 a 24ABR09, foi possível apurar as seguintes informações (EPS, 2009b, s.p.):

1. *Classes de Custo:*

- *Classes de Custo Primárias:* já estavam criadas no sistema conforme se pode constatar no Anexo E – Classes de Custo Primárias;
- *Classes de Custo Secundárias:* foram criadas Classes de Custo baseadas no tipo de informação pretendida ao nível dos Tipos de Actividades existentes (Anexo F – Classes de Custo Secundárias).

2. *Centros de Custo/Lucro:*

- Os *Centros de Custo/Lucro* na EPS, na medida do possível, respeitam o Quadro Orgânico aprovado pela Unidade, apesar de estarem sempre sujeitos a alterações. Os *Centros de Custo/Lucro* existentes na EPS são os representados no Anexo G – Centros de Custo/Lucro.

3. *Grupo de Centros de Custo/Lucro:*

- O *Grupo de Centros de Custo/Lucro* considerados pela EPS, podem ser consultados nos Anexo H – Grupo de Centros de Custo/Lucro.

4. *Ordens Internas:*

- As *Ordens Internas Estatísticas*, a título de exemplo, podem ser consultadas no Anexo I – Ordens Internas Estatísticas;



- As *Ordens Internas Reais* desenvolvidas pela EPS são as que constam no Anexo J – Ordens Internas Reais.

5. Índices Estatísticos:

- Para cada *Índice Estatístico* (IE) foi necessário criar indicadores de medida baseados em valores fixos ou variáveis como por exemplo, N.º de Pessoas, N.º de metros quadrados, etc.;
- A este nível a EPS adoptou os seguintes critérios (ver Anexo K – Índices Estatísticos: 1ª Tela):
 - IE Electricidade – N.º de metros quadrados;
 - IE Água – N.º de pessoas nos centros de custo;
 - IE Gás – N.º de pessoas nos centros de custo;
 - IE Comunicações Fixas – Mapa mensal da central;
 - IE Comunicações Móveis – Mapa mensal da central;
 - IE Internet – N.º de pessoas nos centros de custo;
 - IE Material de Escritório – Mapa mensal de fornecimento;
 - IE Material de Higiene e Limpeza – Mapa mensal de fornecimento;
 - IE n.º de pessoas – Índice Estatístico Geral (*Centro de Custo Geral*).

Ao nível dos objectivos pretendidos com a entrada em funcionamento do *Módulo CO – Controlling*, a EPS espera (EPS, 2009b, s.p.):

- Apurar os custos por *Centro de Custo*;
- Apurar o custo por *Formando/Curso*;
- Apurar o custo por *Actividade Operacional/Dia*.

Note-se que o trabalho de *parametrização* estará sempre sujeito a processos de melhoramentos e de actualizações ao longo do tempo, pois reflecte a *estrutura*



organizacional da instituição, os seus *objectivos* e as *necessidades de informação* que se pretende atingir num dado momento.

Após a conclusão destes trabalhos, por parte das *Unidades Piloto*, criaram-se as condições necessárias para se dar início à migração dos dados no sistema, que constitui a *3ª fase* deste processo de implementação, tarefa essa concluída no final de Outubro de 2009 por parte do Centro de Dados da Defesa (entidade autorizada a carregar a informação no *SIG*).

Com o *Módulo CO – Controlling* devidamente configurado, à imagem da Unidade, a EPS pôde dar início à entrada em produtivo desta ferramenta, procedendo de imediato aos lançamentos contabilísticos no sistema de todos os documentos da despesa/receita do período.

Para testar a funcionalidade do módulo, após a execução de todo o *Ciclo da Despesa/Receita* mensal (registo dos documentos contabilísticos), seguiu-se a realização da *4ª e última fase* deste processo de implementação, que se traduziu no *primeiro teste real ao sistema*, ocorrido em DEC09, cujos resultados são relatados no ponto seguinte deste trabalho.

Nas *entrevistas* realizadas, ao abordar a questão relacionada com os recursos que a EPS teve ao seu dispor para o desenvolvimento deste processo, foi referido que os pontos fortes que contribuíram para o sucesso desta experiência resumem-se no seguinte:

- Apoio técnico por parte do CID;
- Recursos informáticos disponíveis e ajustados às necessidades da EPS;
- Disponibilidade de um módulo (*Módulo CO – Controlling*) inserido no *SIG* destinado ao desenvolvimento da Contabilidade Analítica;
- Recursos humanos disponíveis com uma adequada formação no âmbito da Contabilidade Analítica e funcionamento do *Módulo CO – Controlling*;
- Percepção clara quanto à estrutura e missão da EPS e dos *objectivos de informação* que se pretende atingir no âmbito da Contabilidade Analítica;



- Recursos humanos receptivos e motivados para a mudança ao nível dos SI/TI na instituição.

4.3. Impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico

Neste ponto procurou-se *explorar* quais os impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação da Contabilidade Analítica na EPS, nomeadamente:

- Que mudanças se fizeram sentir quanto às práticas da vida corrente e funcionamento normal da EPS ao nível das diversas fases do *Ciclo da Despesa/Receita*, e se ainda há necessidade de ajustar ou implementar novos procedimentos;
- Se a informação gerada pelo *Módulo CO – Controlling* respeita os objectivos definidos e reflecte a estrutura orgânica da EPS;
- Se os trabalhos de *implementação e parametrização* desenvolvidos estão definitivamente ajustados e se existiram dificuldades materialmente relevantes no âmbito da sua realização;
- Se o *modelo experimental de Contabilidade Analítica* adoptado na EPS pode ser extensível a outras UEO do Exército Português e se esta *experiência piloto* realizada pode ser tomada como exemplo para a devida orientação e difusão da informação a nível nacional;
- Quais as fases que se vão seguir no âmbito da implementação deste sistema contabilístico ao nível das restantes UEO do Exército Português.

Através da realização de *entrevistas*, ao focar os aspectos relacionados com o *Ciclo da Despesa/Receita*, aquando a aquisição de um artigo ou a arrecadação de uma receita, foi mencionado que a EPS estabeleceu novas directrizes a respeitar pelos intervenientes ao longo desse processo, estando já reflectidas na nova *Norma de Execução Permanente* elaborada para 2010. Tal como se pode constatar no novo *Modelo de Requisição Interna à Secção de Logística* (Anexo L – Requisição Interna à Secção Logística da EPS), são salientados pontos relativos ao controlo interno a realizar ao nível das *entidades*



requisitantes, ao nível do *Centro de Custo/Lucro* associado e à *actividade* destinatária inserida no *Plano de Actividades*. Desta forma será sempre possível associar uma requisição a um *Centro de Custo/Lucro* e a uma determinada *Actividade* (EPS, 2010).

No sentido de este novo sistema de informação contabilístico conseguir apresentar dados cada vez mais fidedignos e próximos da realidade, segundo opinião dos principais intervenientes e utilizadores do *Módulo CO – Controlling*, é considerado que ainda subsistem alguns pontos que devem ser revistos no âmbito das práticas administrativas que envolvem matérias de nível contabilístico na instituição, tais como:

- O procedimento adoptado para a aquisição de combustíveis;
- Os procedimentos que envolvem os pagamentos de serviços entre UEO, através de *notificações de fornecimento*, que impossibilitam um correcto apuramento dos custos por Unidade;
- A proveniência da alimentação (rancho geral);
- A proveniência de munições e diversos materiais adquiridos pelo canal logístico.

No sentido de testar se a informação gerada pelo *Módulo CO – Controlling* responde aos objectivos estabelecidos pela EPS, passou-se para a análise da *última fase (4ª fase)* deste processo inicial de implementação que consistiu na realização do *primeiro teste real* ao sistema, após o registo contabilístico de todos os documentos de despesa/receita associados ao desenvolvimento da sua actividade. Consultado o Relatório da EPS ao Projecto de Implementação do *Módulo CO – Controlling* elaborado em 2009, constatou-se que (EPS, 2009c, s.p.):

O *primeiro teste real* realizado ao sistema ocorreu durante o mês de Dezembro de 2009. Após o desenvolvimento de cada um dos *Ciclos de Transferência Periódica*, tarefas essas possíveis de realizar no *Módulo CO – Controlling* (referenciadas na Parte II – Ponto 3.2.2. do presente trabalho), os resultados apontam para as seguintes conclusões em cada uma das *fases do processo contabilístico* que a seguir se discrimina:

- *Fase 1 – Imputação dos Custos Directos/Indirectos pelos Centros de Custo:*



- Nesta fase foi necessário relacionar os documentos de custos lançados na Contabilidade Financeira (FI) e o local onde foram incorridos (*Centros de Custo*);
 - Para o rastreamento dos custos foram considerados dois tipos de custos: *Directos* e *Indirectos*. Os *Custos Directos* são de fácil localização organizacional e foram directamente atribuídos a um ou mais *Centros de Custo* no acto de lançamento do documento na Contabilidade Financeira. Os *Custos Indirectos* foram lançados no *Centro de Custo Comum*.
- *Fase 2 – Execução do Ciclo de Transferência Periódica dos custos do Centro de Custo Comum:*
- Nesta fase foi necessário realizar um rastreio dos *Custos Indirectos* pelos diversos *Centros de Custo* adoptando uma metodologia compatível com o real consumo dos recursos;
 - Através de uma unidade de medida, designada por *Índices Estatísticos*, foi possível dividir todos os *Custos Indirectos* pelos *Centros de Custo Operacionais* e *Apoio/Estrutura* da Unidade, tornando possível o apuramento do *Resultado por Centro de Custo* (Resultado Individual de cada *Secção*);
 - A execução deste ciclo não apresentou nenhum erro, conforme se pode verificar nos Anexos M, N, O, P e Q.
- *Fase 3 – Execução do Ciclo de Transferência Periódica dos custos dos Centros de Custo de Apoio/Estrutura:*
- Com a conclusão da fase anterior, um dos objectivos da Contabilidade Analítica é atingido (Resultado por Centros de Custo/Lucro);
 - Através da execução da presente fase foi possível repartir os custos dos *Centros de Custo de Apoio/Estrutura* para os *Centros de Custo Operacionais*, criando-se as condições necessárias que permitem efectuar a fase subsequente, cuja informação é dirigida ao nível das *Ordens Internas Reais (Actividades Principais)*;

- A execução deste ciclo não apresentou nenhum erro, conforme se pode constatar no Anexo R – Relatório de Custos por Grupo de Centros de Custo.
- *Fase 4 – Execução do Ciclo de Transferência Periódica dos custos pelas Ordens Internas Reais:*
- Nesta fase todos os custos da Unidade encontram-se nos *Centros de Custo Operacionais*, que são os responsáveis pelas principais missões da Unidade;
 - Após a execução desta fase é possível obter uma informação ao nível das *Ordens Internas Reais*;
 - A execução deste ciclo não apresentou nenhum erro, sendo possível visualizar o relatório que consta no Anexo S – Relatório das Ordens Internas Reais.

Em suma, as *fases do processo contabilístico* na EPS apresentam-se da seguinte forma:

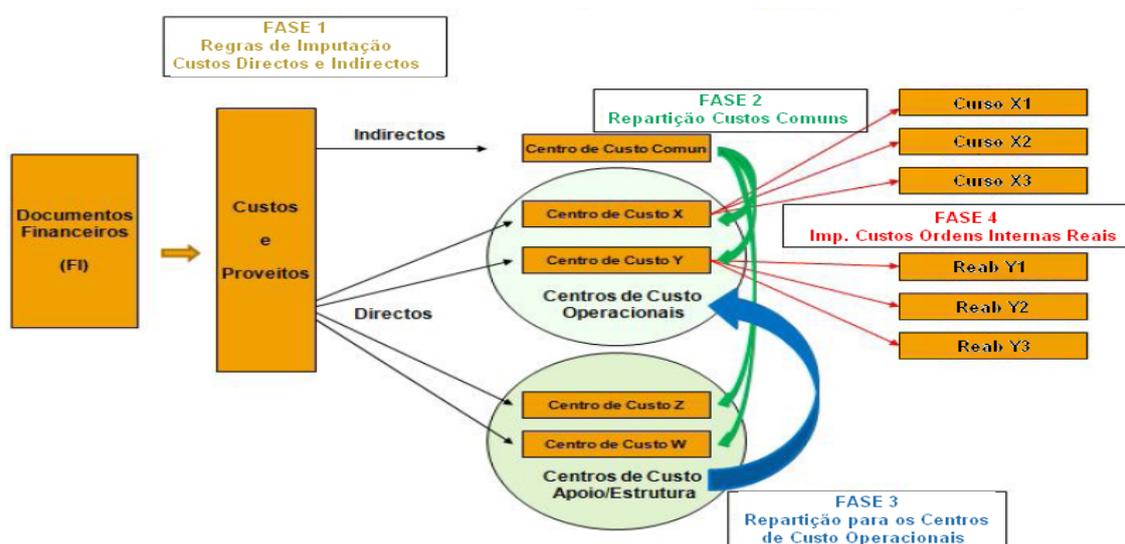


Figura 5 – Fases do processo contabilístico
 Fonte: EPS (2009c, s.p.)

Verificados os resultados em cada um dos *Ciclos de Transferência Periódica*, as *conclusões* mencionadas no *Relatório da EPS ao Projecto de Implementação do Módulo CO – Controlling* apontam para os seguintes aspectos (EPS, 2009c, s.p.):



Com a realização dos testes foi possível verificar que a parametrização do módulo de CO na Escola Prática dos Serviços correu dentro do esperado.

Embora a execução dos ciclos tenha corrido dentro do esperado, é necessário uma permanente adaptação e evolução do módulo de CO na EPS, de forma a ser possível extrair do sistema relatórios cada vez mais próximos do real consumo de recursos dentro da estrutura organizativa da Escola.

Em 2010, a Escola Prática dos Serviços pretende obter proveito da utilização desta ferramenta de gestão, através da contabilização das diversas actividades executadas ao longo do ano, assim como com o apuramento dos custos por aluno/curso ou da Actividade Operacional/dia.

Em síntese, após a execução dos *Ciclos de Transferência Periódica*, constatou-se que a EPS, através do *Módulo CO – Controlling* conseguiu apurar os *Custos por Centro de Custo*, apurar o *Custo por Formando/Curso* e apurar o *Custo por Actividade Operacional/Dia*, cumprindo-se desta forma os objectivos de Gestão estabelecidos por esta entidade.

Com a realização deste *primeiro teste real* ao sistema foi também possível verificar que o *Módulo CO – Controlling* conseguiu reflectir de forma ajustada a estrutura da EPS havendo, no entanto, a consciência de que o trabalho de *parametrização* desenvolvido poderá estar sempre sujeito a alterações e a processos de melhoramentos, dado que a estrutura orgânica, a missão e os recursos disponíveis poderão sofrer mutações ao longo do tempo.

Ao nível das dificuldades sentidas quanto aos trabalhos desenvolvidos no âmbito da *implementação e parametrização* do *Módulo CO – Controlling*, os entrevistados referiram que um processo desta natureza implica sempre um rigoroso conhecimento sobre a vertente da Contabilidade Analítica e a legislação associada, bem como do *SIG* no módulo correspondente. Além destes requisitos, não poderá ser deixado de parte um adequado conhecimento sobre a estrutura orgânica e missão da entidade que será alvo de implementação deste sistema contabilístico. Dado que estes conhecimentos estão perfeitamente consolidados por parte dos principais intervenientes deste processo e o próprio sistema não apresentou erros, não foram sentidas dificuldades materialmente relevantes ao nível desta fase inicial de implementação.



Quanto à possibilidade de se considerar que o *modelo experimental de Contabilidade Analítica* utilizado na EPS é extensível a outras UEO, conclui-se que este cumpre com o estipulado no *Desenho Conceptual - Business Blueprint*, podendo assim servir de exemplo num processo desta natureza em outras entidades pertencentes ao Exército Português.

Face ao exposto conclui-se que o caminho percorrido pela EPS, nesta fase inicial de implementação da Contabilidade Analítica, pode ser tomado como exemplo a seguir pelas restantes UEO do Exército. No entanto, subsiste também a preocupação de, a nível global, não existir recursos humanos suficientes, provenientes da especialidade de *Administração Militar*, que dominem estas temáticas para colmatar as necessidades de todas as Unidades. Este poderá ser um dos factores que condicionará a celeridade na implementação deste sistema de informação nas várias UEO distribuídas pelo território nacional. Contudo, aguarda-se pelas directrizes a emitir por parte do CID e de outros Comandos no sentido de estabelecerem uma metodologia quanto à difusão da informação a realizar a nível nacional.

Note-se que as dificuldades sentidas por diversas entidades inseridas no Sector Público, envolvidas em processos desta natureza, tal como foi referido na Parte I – Ponto 1.5. do presente trabalho, apontavam para razões ao nível da insuficiente formação dos recursos humanos no âmbito das matérias relacionadas com a Contabilidade Analítica e a falta de meios informáticos compatíveis com este sistema de informação. É neste ponto que o Exército Português se distingue face ao meio envolvente, visto que permanentemente zela por uma formação contínua dos seus quadros, procura sempre colocar ao dispor de todas as suas UEO as ferramentas necessárias para a execução das tarefas superiormente determinadas e apresenta constantemente elevados índices de adaptação a cenários de mutação, ostentando na medida do possível soluções ajustadas às necessidades e aos desafios que lhe são impostos.

No que diz respeito à adequabilidade e relevância dos dados apurados, para efeitos de prestação de Contas para com o CID e o Tribunal de Contas, nada ainda foi declarado até ao presente momento, ficando esta *Unidade Piloto* a aguardar instruções nesse sentido.



Relativamente à comparação de resultados, entre as três *Unidades Piloto* envolvidas nesta fase inicial de implementação, até ao presente momento não existe nenhum reporte a esse nível, não sendo possível aferir conclusões a esse respeito.

Conforme referiram os entrevistados:

Aguardamos o reporte das restantes duas *Unidades Piloto*, relativo a esta fase inicial de implementação da Contabilidade Analítica, de forma a que esta *experiência piloto* realizada a nível nacional possa contribuir para delinear qual será a melhor metodologia a seguir no sentido de difundir a informação pelas restantes UEO do Exército Português. Para esse efeito, a partir de SET10, está prevista a constituição de equipas de trabalho sob orientação do CID.

Para concluir, também é importante referir que, no MDN a natural resistência à mudança foi combatida com muita evangelização, mas também com a formação, tirando partido da máquina de formação das Forças Armadas que permitiu formar os milhares de utilizadores que já usam de forma sistemática o *SIG*.

Tal como refere o Coordenador dos Sistemas de Informação da Defesa (SAP Portugal, 2009, s.p.):

Com a formação de oficiais e sargentos em *SAP* conseguimos transmitir *Know-how* e criar um corpo de consultores que hoje ombreia com outros profissionais do mercado.



CONCLUSÕES E SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

O presente *trabalho de projecto* traduziu-se num *estudo de caso* realizado numa UEO do Exército Português com vista a acompanhar a fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica, fruto de uma *experiência piloto* desenvolvida ao longo do período de 2009/2010. Tratou-se de uma *investigação empírica* em que se estudou um *fenómeno contemporâneo* dentro de um *contexto real* numa entidade na qual o investigador teve pouco *controlo directo* sobre os acontecimentos, limitando-se assim à recolha de dados, análise e discussão, e não à sua manipulação.

O perfil *explicativo, descritivo e exploratório* que esta investigação assumiu, não se resumiu apenas ao simples relato de factos, tornado assim possível alcançar os objectivos propostos e, além disso, sustentar uma previsão daquilo que poderá ocorrer nas fases subsequentes ao desenvolvimento desta fase inicial de implementação.

Fruto da investigação desenvolvida, chegou-se às seguintes conclusões:

Quando se pretende abordar as questões relacionadas com este sistema contabilístico no Exército Português, a terminologia adoptada é a de *Contabilidade Analítica*. Em boa verdade, com a realização deste *estudo de caso* na EPS, dada a sua natureza e missão, verificou-se que é a análise e o controlo dos custos que assumem uma posição de destaque, levando a que o investigador, após o trabalho de campo, concluísse que nesta fase inicial de implementação estamos apenas perante a execução de uma *Contabilidade de Custos* que procura espelhar uma informação detalhada sobre as despesas realizadas no sentido de apurar os *Custos por Centro de Custo*, o *Custo por Formando/Curso* e o *Custo por Actividade Operacional/Dia*.

A EPS, após a realização dos trabalhos de *implementação e parametrização* do *Módulo CO – Controlling*, atendendo a um *modelo experimental de Contabilidade Analítica* previamente definido, conseguiu reunir as condições necessárias para colocar esta ferramenta em funcionamento, emitindo no final do processo contabilístico relatórios que evidenciaram a realidade da entidade em termos organizacionais e os objectivos de informação que se pretendiam atingir no âmbito da Contabilidade Analítica. Contudo, apesar de serem atingidos os objectivos delineados ao nível da informação contabilística



(Apurar os Custos por Centro de Custo, por Formando/Curso e por Actividade Operacional/Dia), existe a clara percepção de que há aspectos a melhorar ao nível das práticas que influenciam o apuramento dos custos, tais como, a aquisição de combustíveis, os pagamentos entre Unidades através de *notificações de fornecimento*, a proveniência da alimentação e diversos materiais fornecidos pelo canal logístico.

Espera-se, no futuro, que estes aspectos referidos venham a ser tomados em linha de conta, tornando possível obter uma informação contabilística cada vez mais fidedigna em condições de ser comparável com os resultados apresentados por outras UEO que concorrem para a mesma missão.

Quanto aos recursos humanos disponíveis na EPS, para a devida implementação deste sistema de informação contabilístico, constatou-se que os principais intervenientes do processo possuem uma formação de nível superior, correspondente ao curso de *Mestrado em Ciências Militares na Especialidade de Administração Militar* leccionado na Academia Militar, que lhes proporcionou a obtenção de bons conhecimentos ao nível da Contabilidade Analítica.

No que diz respeito aos recursos materiais, a entrada em produtivo do *Módulo CO – Controlling* veio afirmar-se como uma ferramenta imprescindível, sendo capaz de responder aos objectivos delineados.

Assim, ao contrário do que se verificou na análise de estudos anteriores no Sector Público (Parte I - Ponto 1.5.), no que concerne à implementação da Contabilidade Analítica, a EPS não apresentou dificuldades ao nível da formação dos seus recursos humanos nem em termos de Sistemas e Tecnologias da Informação disponíveis. No entanto, quando nos referimos à implementação deste sistema contabilístico a nível global (todas as UEO), existe a clara noção de que nem todas as UEO do Exército Português dispõem de recursos humanos formados nesta área de conhecimento, facto esse que vai originar a necessidade de realizar um esforço acrescido, em cada uma das entidades que estejam envolvidas em processos desta natureza. Para o efeito, cada Comando do Exército terá assim de desenvolver esforços no sentido de instruir os recursos humanos que compõe as UEO que estão na sua dependência.



É certo que com este sistema de informação, a implementar a nível global no Exército, não se procura apenas informações ao nível da simples análise e controlo dos custos, dado que existem UEO que geram receitas significativas e carecem de uma análise também dos proveitos e dos resultados quer reais quer previsionais. Esta poderá ser uma das limitações apontadas ao estudo desenvolvido, uma vez que a *Unidade Piloto* em análise não apresenta receitas significativas que justifiquem uma atenção a esse nível. Contudo, no futuro, é de esperar a realização de estudos que abordem essas questões através de UEO cuja actividade proporcione uma análise dos resultados reais e previsionais, no sentido de apurar até que ponto o Sistema Integrado de Gestão, particularmente no que diz respeito à Contabilidade Analítica, responde às necessidades e expectativas dessa natureza.

Também não foi possível fazer uma análise comparativa entre as três *Unidades Piloto* envolvidas, visto que ainda não foram publicados os resultados oficiais deste processo a nível geral. No entanto, fica a informação relativa a este *estudo de caso* que procurou espelhar de forma clara todo o processo vivido por uma UEO sujeita à implementação de um sistema de Contabilidade Analítica.

Com a realização deste estudo, tomou-se consciência de que um sistema de Contabilidade Analítica nunca se encontra efectivamente acabado ou implementado, existindo sempre um conjunto de tarefas possíveis de aperfeiçoamento. Consequentemente, contribuiu para o enriquecimento dos conhecimentos do investigador na área onde exerce a sua actividade profissional, preparando-o para as fases subsequentes quanto à implementação deste novo sistema contabilístico na sua própria Unidade de prestação de serviço – UnAp/CmdPess.

Todos os registos efectuados, ao longo deste *estudo de caso*, poderão também ser uma boa fonte de informação para futuros profissionais envolvidos neste tipo de implementação. Este *trabalho de projecto* espelhou de uma forma clara o caminho que uma entidade, sujeita a este processo, teve necessidade de percorrer até à entrada em produtivo do *Módulo CO – Controlling*.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2001), *Principios de Contabilidad de Gestión - La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*, Documento nº 15, AECA, Madrid.
- Aktlas, Z. (1987), *Structured Analysis and Design of Information Systems*, Prentice-Hall, EUA.
- Amaral, L.; Magalhães, R.; Morais, C.; Serrano, A.; Zorrinho, C. (2005), *Sistemas de Informação Organizacionais*, Edições Sílabo, Lisboa.
- Barañano, A. (2004), *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*, Edições Sílabo, Lda., Lisboa.
- Barbosa, C. (2005), *A Contabilidade Pública: Os seus destinatários e as suas necessidades de informação – um estudo no sector da Saúde - Centro Hospitalar de Vila Nova de Gaia*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Bogdan, R. e Biklen, S. (1994), *Investigação qualitativa em educação: uma introdução à teoria e aos métodos*, Porto Editora, Porto.
- Caiado, A. e Pinto, A. (2002), *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Áreas Editora, Lisboa.
- Carvalho, J. e Ribeiro, V. (2004), Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública, *Revista da CTOC*, n.º 56, Novembro, pp. 21-31.
- Carvalho, J. e Rocha, A. (1996), A Contabilidade Analítica nos organismos públicos em Portugal, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 210, Vol. LIII, pp. 199 – 217.
- Carvalho, J.; Costa, T. e Macedo, N. (2008), A Contabilidade Analítica ou de Custos no Sector Público Administrativo, *Revista da CTOC*, n.º 96, Março, pp. 30-41.



- Carvalho, J.; Fernandes, M. e Teixeira, A. (2002), *POCAL Comentado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- Carvalho, J.; Martinez, V. e Pradas, L. (1999), *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros, Lisboa.
- CFin/CID – Centro de Finanças do Comando da Instrução e Doutrina (2009), *Memorando da reunião de trabalho realizada de 05MAR09 a 06MAR09*.
- CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (2009), *Relatórios de Actividades*, URL: <http://www.min-financas.pt/cncap/actividades.htm> acedido em 06 de Julho de 2009.
- CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (2003), *Relatório de Actividades – 2003*, URL: http://www.min-financas.pt/cncap/relatorios_actividades/RA_2003.pdf acedido em 06 de Julho de 2009.
- Costa, T. (2005), *A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias – O Caso da fixação das tarifas e preços municipais*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, Braga.
- Cravo, D.; Carvalho, J.; Fernandes, O. e Silva, S. (2002), *POC Educação Explicado*, Rei dos Livros, Lisboa.
- Chua, W. (1986), Radical developments in accounting thought, *The Accounting Review*, 61(4), pp. 601-632.
- DForm/CID – Direcção de Formação do Comando da Instrução e Doutrina (2007), *Manual do Formando – Formação Geral Comum*.
- EPS – Escola Prática dos Serviços (2009a), *Plano de Actividades para o Ano de 2010*.
- EPS – Escola Prática dos Serviços (2009b), *Projecto de Implementação do Módulo CO – Controlling – Processo de Parametrização / Documento de trabalho*.



- EPS – Escola Prática dos Serviços (2009c), *Relatório da EPS ao Projecto de Implementação do Módulo CO – Controlling*.
- EPS – Escola Prática dos Serviços (2010), *Norma de Execução Permanente n.º 04.01.01. de 11 MAI10* - Documento de trabalho.
- Esteves, J. e Pastor J. (2000), Towards the Unification of Critical Success Factors for ERP Implementation, *10th Annual BIT conference*, Manchester.
- FASAB - Federal Accounting Standards Advisory Board (1995), *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government*, SFFAS - Statements of Federal Financial Accounting Standards, n.º 4. URL: <http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas-4.pdf> acedido em 15 de Julho de 2009.
- Franco, A. (1999), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol I, Almedina, Coimbra.
- Gouveia, L. e Ranito, J. (2004), *Sistemas de informação de apoio à gestão*, Sociedade Portuguesa de Inovação, Porto.
- IFAC - International Federation Accountants (2000), *Perspectives on Cost Accounting for Governments – International Public Sector Study*. Study 12, IFAC, New York, URL: <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/studies-and-research-reports#study-12-perspectives-on> acedido em 19 de Julho de 2009.
- Jones, R. e Pendlebury, M. (1996), *Public Sector Accounting*, Pitman Publishing, London.
- Khan, K. e Zheng, Y. (2005), *Managing Corporate Information Systems: Evolution and Maintenance*, Idea Group Publishing, Hershey PA.
- Krogstie, J.; Opdahl, A. e Brinkkemper, S. (2007), *Conceptual Modelling in Information Systems Engineering*, Springer-Verlag, New York.
- Major, M. e Vieira, R. (2009), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa.



- Martins, N. (2007), *A Contabilidade Analítica nas Instituições de Ensino Superior*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Lisboa.
- Quivy, R. e Campenhoudt, L. (2008), *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Gradiva, Lisboa.
- Rascão, J. (2004), *Sistemas de Informação para as Organizações: A informação Chave para a tomada de decisão*, Edições Sílabo, Lisboa.
- Rua, S. e Carvalho, J. (2006), *Contabilidade Publica Estrutura Conceptual*, Publisher Team, Lisboa.
- Sankar, C. e Rau, K. (2006), *Implementation Strategies for SAP R/3 in a Multinational Organization*, CyberTech Publishing, EUA.
- SAP Portugal (2005), *Manual de Formação do SIG - Sistema Integrado de Gestão*, SAP - Sistemas, Aplicações e Produtos Informáticos, Sociedade Unipessoal, Lda..
- SAP Portugal (2009), *Caso de Sucesso: Ministério da Defesa - Aposta na integração com SAP ERP*, URL: <http://www.sap.com/portugal/about/customers/pdf/mdn.pdf> acedido em 06 de Julho de 2009.
- Shtub, A. (2001), A framework for teaching and training in the Enterprise Resource Planning (ERP) era, *International Journal of Production Research*. Basingstonke, Vol. 39º, n.3.
- Silva, F. e Alves, J. (2001), *ERP e CRM: Da empresa à empresa – soluções de informação reais para empresas globais*, Edições Centro Atlântico, Lisboa.
- Silverman, D. (1997), *Qualitative Research: Theory, Method and Practice*, Sage Publications, London.
- Silverman, D. (2001), *Interpreting Qualitative Data*, Sage Publications, London.
- Souza, C. e Zwicker, R. (2003), *Sistemas ERP: Conceituação, ciclo de vida e estudos de casos comparados*, Sistemas ERP no Brasil, São Paulo.



- Stake, R. (2007), *A Arte da Investigação com Estudos de Caso*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa.
- Yin, R. (2005), *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*, Bookman, Porto Alegre.
- Yin, R. (2009), *Case Study Research: design and methods*, Sage Publications, Thousand Oaks.

Legislação

- Acórdão n.º 131/2007, de 15 de Novembro do Tribunal de Contas – Processo n.º 1019/07.
- Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).
- Decreto-Lei n.º 154-A/2009, de 6 de Julho – Lei Orgânica do Ministério da Defesa Nacional.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Regime de Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho – Sistema de Normalização Contabilística – SNC.
- Decreto-Lei n.º 231/2009, de 15 de Setembro.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).
- Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro – Classificador Económico.
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).
- Despacho Orientador n.º 109/MEDN/2002 do Ministério da Defesa Nacional.
- Directiva n.º 193/CEME/03 do Chefe do Estado-Maior do Exército.
- Lei n.º 31-A/2009 de 7 de Julho – Lei de Defesa Nacional.



- Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado.
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.
- Lei Orgânica n.º 1-A/2009, de 7 de Julho – Lei Orgânica de Bases da Organização das Forças Armadas.
- Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação).
- Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).
- Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril – CIBE.



ANEXOS



ANEXO A – Estrutura Orgânica do MDN

Quadro 8 – Estrutura Orgânica do MDN

MDN	Serviços Integrados na Administração Directa do Estado	Forças Armadas	<ul style="list-style-type: none">- Estado-Maior-General das Forças Armadas (EMGFA);- Ramos das Forças Armadas (<i>Exército</i>, <i>Marinha</i> e <i>Força Aérea</i>);- Órgãos Militares de Comando das Forças Armadas
		Outros Serviços da Administração Directa do Estado	<ul style="list-style-type: none">- Secretaria-Geral (SG);- Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN);- Direcção-Geral de Política de Defesa Nacional (DGPDN);- Direcção-Geral de Pessoal e Recrutamento Militar (DGPRM);- Direcção-Geral de Armamento e Infra-Estruturas de Defesa (DGAIED);- Instituto da Defesa Nacional (IDN);- Polícia Judiciária Militar (PJM).
	Organismos Integrados na Administração Indirecta do Estado	Instituto de Acção Social das Forças Armadas (IASFA)	
	Órgãos Consultivos	<ul style="list-style-type: none">- Conselho Superior Militar;- Conselho de Chefes de Estado-Maior.	
	Outras Estruturas	<ul style="list-style-type: none">- Conselho de Ensino Superior Militar;- Conselho da Saúde Militar;- Autoridade Marítima Nacional;- Autoridade Aeronáutica Nacional;- Sistema Nacional para a Busca e Salvamento Marítimo;- Sistema Nacional para a Busca e Salvamento Aéreo;- Cruz Vermelha Portuguesa;- Liga dos Combatentes.	
	Entidades Integradas no Sector Empresarial do Estado (com atribuições no domínio da Defesa Nacional)		

Fonte: adaptado de Decreto-Lei n.º 154-A/2009 de 6 de Julho



ANEXO B – Estrutura e Organização das Forças Armadas

Quadro 9 – Estrutura e Organização das Forças Armadas

Forças Armadas	Estado-Maior-General das Forças Armadas (chefiado pelo Chefe de Estado-Maior-General das Forças Armadas – CEMGFA)	<ul style="list-style-type: none">- Estado-Maior Conjunto;- Comando Operacional Conjunto;- Comandos Operacionais de Natureza Conjunta dos Açores e da Madeira;- Comandos–Chefes (que, em estado de Guerra se constituam);- Centro de Informações e Segurança Militares;- Órgãos de Apoio Geral;- Instituto de Estudos Superiores Militares (dependência directa do CEMGFA, regulado por legislação própria);- Hospital das Forças Armadas (dependência directa do CEMGFA, regulado por legislação própria).
	Ramos das Forças Armadas (<i>Exército</i> , <i>Marinha</i> e <i>Força Aérea</i>). Nota: Cada um dos Ramos apresenta a seguinte organização:	<ul style="list-style-type: none">- Estado-Maior do ramo;- Órgãos Centrais de Administração e Direcção;- Comando de Componente;- Órgãos de Conselho;- Órgãos de Inspeção;- Órgãos de Base;- Elementos da Componente Operacional do Sistema de Forças Nacional.
	Órgãos Militares de Comando das Forças Armadas	<ul style="list-style-type: none">- Chefe do Estado-Maior-General das Forças Armadas (CEMGFA);- Chefes de Estado-Maior dos Ramos (CEM).

Fonte: adaptado de Lei Orgânica n.º 1-A/2009 de 7 de Julho



ANEXO C – Organização Geral do Exército / Estrutura Orgânica

Quadro 10 – Organização Geral do Exército / Estrutura Orgânica

Estado-Maior do Exército (EME)	- Adjunto para o Planeamento; - Director-Coordenador do Estado-Maior do Exército;	
	Estado-Maior Coordenador;	- Divisão de Recursos; - Divisão de Planeamento de Forças; - Divisão de Comunicações e Sistemas de Informação; - Divisão de Segurança e Cooperação Militar.
	Estado-Maior Especial;	- Composto por elementos a designar pelo CEME, em acumulação de funções.
	Órgãos de Apoio;	- Unidade de Apoio; - Sub-Registo do Exército.
Órgãos Centrais de Administração e Direcção	Comando do Pessoal;	- Comandante e respectivo Gabinete; - Estado-Maior; - Inspeção; - Centro de Finanças; - Direcção de Administração de Recursos Humanos; - Direcção de Obtenção de Recursos Humanos; - Direcção de Justiça e Disciplina; - Direcção de Serviços de Pessoal; - Unidade de Apoio
	Comando da Logística;	- Comandante e respectivo Gabinete; - Estado-Maior; - Inspeção; - Centro de Finanças; - Direcção de Material e Transportes; - Direcção de Infra-Estruturas; - Direcção de Saúde; - Direcção de Aquisições; - Direcção de Finanças; - Chefia de Apoio logístico de Pessoal; - Conselho Fiscal dos Estabelecimentos Fabris; - Repartição de Apoio Geral; - Instituto Geográfico do Exército (depende hierarquicamente do comandante da logística); - Estabelecimentos Fabris do Exército (estão sujeitos aos poderes de direcção e fiscalização do Comando da Logística).
	Comando da Instrução e Doutrina.	- Comandante e respectivo Gabinete; - Estado-Maior; - Inspeção; - Centro de Finanças; - Direcção de Doutrina; - Direcção de Formação; - Direcção de Educação; - Unidade de Apoio; - Centro Militar do Exército para a Qualificação (depende hierarquicamente do comandante da Instrução e Doutrina); - Centro de Simulação do Exército (depende hierarquicamente do comandante da Instrução e Doutrina); - Colégio Militar (está na dependência hierárquica do Comando da Instrução e Doutrina); - Instituto Militar dos Pupilos do Exército (está na



		dependência hierárquica do Comando da Instrução e Doutrina); - Instituto de Odivelas (está na dependência hierárquica do Comando da Instrução e Doutrina).
Comando de Componente Terrestre (designado por Comando das Forças Terrestres - CFT)		- Comandante e respectivo Gabinete; - Estado-Maior; - Inspeção; - Centro de Finanças; - Direcção de Comunicações e Sistemas de Informação; - Órgãos de Apoio; - Zonas Militares dos Açores e Madeira (dependem do CFT); - Elementos da Componente Operacional do Sistema de Forças (dependem do CFT).
Órgãos de Conselho		- Conselho Superior do Exército; - Conselho Superior de Disciplina do Exército; - Junta Médica de Recurso do Exército.
Órgão de Inspeção (designado por Inspeção-Geral do Exército)		
Órgãos de Base		- Academia Militar; - Escolas Práticas; - Centros de Formação Geral; - Regimentos (que constituem a unidade base do Exército e são identificados pela arma ou serviço e indicativo numérico); - Elementos da estrutura cuja atribuição genérica se relaciona com a educação, o apoio de serviço, a logística de produção e a saúde militar.
Elementos da Componente Operacional do Sistema de Forças		- Grandes Unidades e Unidades Operacionais; - Forças de Apoio Geral.

Fonte: adaptado de Decreto-Lei n.º 231/2009 de 15 de Setembro

ANEXO D – Estrutura das Equipas de Trabalho

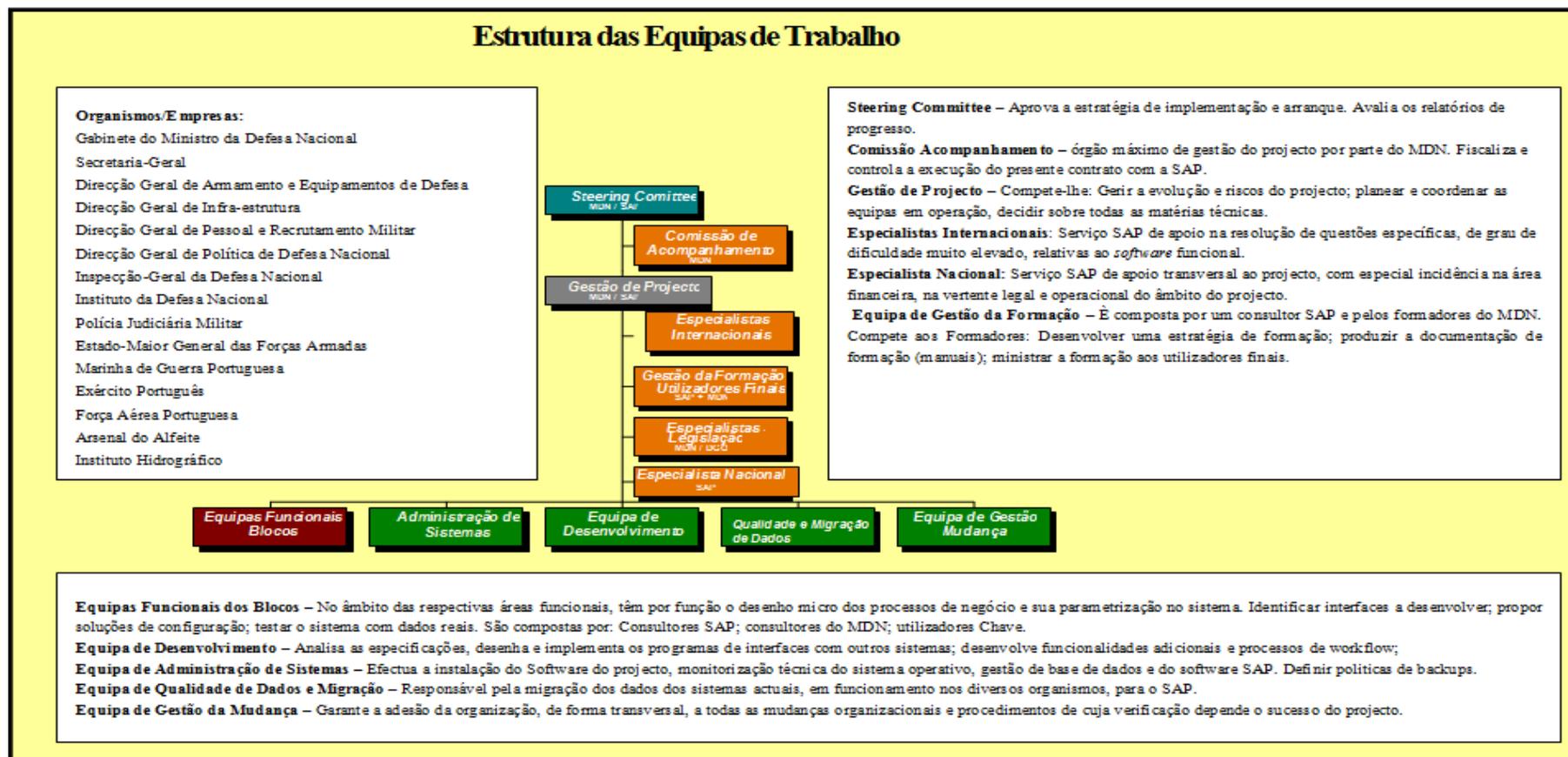


Figura 6 – Estrutura das Equipas de Trabalho

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



ANEXO E – Classes de Custo Primárias

Cl.custo	Denominação	CtgCICst	TC	MixCarac	Qtd.	UM	Centro custo	Ordem
6222500000	Transp mercadorias	1						
6222600000	Transportes pessoal	1						
6222710000	DE - viagens	1						
6222720000	DE- alojamento	1						
6222730000	Desl viatura própria	1						
6222790000	DE - outros	1						
6222800000	Comissões	1						
6222910000	Honorários-Prof	1						
6222920000	Honorários-Prof Saud	1						
6222990000	Honor-Out-Prof.Liber	1						
6223100000	Cont. e notariado	1						
6223110000	Contencioso	1						
6223120000	Notariado	1						
6223220000	CR de edificios	1						
6223230000	CR equip básico	1						
6223240000	CR de viaturas	1						
6223260000	CR equip administ	1						
6223271000	Cons Rep Nav Guerra	1						
6223272000	Cons Rep Aeron Mil	1						
6223273000	Cons Rep Veic Eq Mil	1						
6223279000	Cons Rep eq excl Mil	1						
6223290000	Cons Repar out equip	1						
6223310000	Publicidade-entidade	1						
6223320000	Publicidade-cursos	1						
6223330000	Pub-Conc pes docente	1						
6223340000	Pub-Conc pes não doc	1						
6223350000	Pub-C. eq bens/serv	1						
6223360000	De recrutamento	1						
6223390000	Publicidade-Outros	1						
6223410000	limp,hig e conf-serv	1						
6223420000	limp,hig e conf-mat	1						

Figura 7 – Print Screen das Classes de Custo Primárias criadas no Módulo CO – Controlling

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO F – Classes de Custo Secundárias

Cl.custo	Denominação	CtgCICst	TC	MixCarac	Qtd.	UM	Centro custo	Ordem
9100440301	CC 1ªComp Al	42						
9100440302	CC 2ªComp Al	42						
9100440303	CC 3ªComp Al	42						
9100440304	CC 4ªComp Al	42						
9100440305	CC CNO	42						
9100440306	CC CNO1	42						
9100440801	CC SecBocasFogo Form	42						
9100440802	CC PelForm	42						
9100440803	CC BocasFogo/GAC/Bri	42						
9100440804	CC Secção Topografia	42						
9100440805	CC Secção RadLoc Arm	42						
9100440806	CC Secção RadLoc Alv	42						
9100440807	CC Secção Meteorolog	42						
9100441101	CC PelForm	42						
9100441102	CC Sec Reab I, II, I	42						
9100441103	CC Sec Reab IV	42						
9100441104	CC Sec Reab III	42						
9100441105	CC Sec Reab VI	42						
9100441106	CC Sec Alim	42						
9100441107	CC Sec Lav, Bh, Lat	42						
9100441108	CC Sec Panificação	42						
9100441109	CC Sec Alojamento	42						

Figura 8 – Print Screen das Classes de Custo Secundárias criadas no Módulo CO - Controlling
Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG

ANEXO G – Centros de Custo/Lucro

Lista Processar Ir para Configurações Suplementos Sistema Ajuda

Exibir centros de custo: Tela básica

Área contab.custos MDN
Data 01.01.1900 até 31.12.9999
Grupo centros custo 4411

Centro custo	Denominação	Responsável	Departamento	TpC.	Moeda	Custo...	Custo...
4411000000	CCGen-EPS	EPS	EPS	0	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000001	Cmd	EPS	EPS	0	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000002	Secretaria do Cmd	Secretária do Cmd	Cmd	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000003	SecPess	SecPess	Cmd	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000004	SOIS	SOIS	EM	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000005	SecLog	Ch SecLog	EM	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000006	Gab DirFor	DirFor	EM	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000007	SecProgAvalEstTéc	SecProgAvalEstTéc	EM	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000008	SecForm	SecForm	DF Cmd	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000009	Cmd CCS	Cmd CCS	DF SPAET	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000010	SecComSisInf	SecComSisInf	DF SecForm	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000011	SecMan	SecMan	DF SecForm	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000012	SecSan	SecSan	DF SecForm	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000013	Cmd PelReabTransp	Cmd PelReabTransp	DF SecForm	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000014	SecDep	SecDep	DF SecForm	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000015	SecReab	SecReab	DF SecForm	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000016	SecTransp	SecTransp	CCS Cmd	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000017	SecAlim	SecAlim	CCS Sec CSI	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000018	Cmd PelServGer	Cmd PelServGer	CCS Sec CSI	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000019	SecServ	SecServ	CCS Sec CSI	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000020	Bares	Cms Bares	CCS Sec CSI	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000021	Residencial Oficiais	Ch Res. Of	CCS SecMan	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000022	Residencial Sargento	Ch Res. Sar	CCS SecSan	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000023	Residencial de praça	Ch Res. Praças	CCS PelReab	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000024	Lavandaria	Ch Lav	CCS PelReab	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000025	SecConsObras	SecConsObras	CCS PelReab	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000026	GuarnSeg	GuarnSeg	CCS PelReab	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000027	Cmd BatServApForm	Cmd BatServApForm	CCS PelReab	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000028	Cmd CompForm	Cmd CompForm	CCS PelSG	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000029	PelForm	PelForm	CCS PelSG	5	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4411000030	Cmd CRS	Cmd CRS	CCS PelSG	3	EUR	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Figura 9 – Print Screen dos Centros de Custo/Lucro criados no Módulo CO – Controlling

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG

ANEXO H – Grupo de Centros de Custo/Lucro

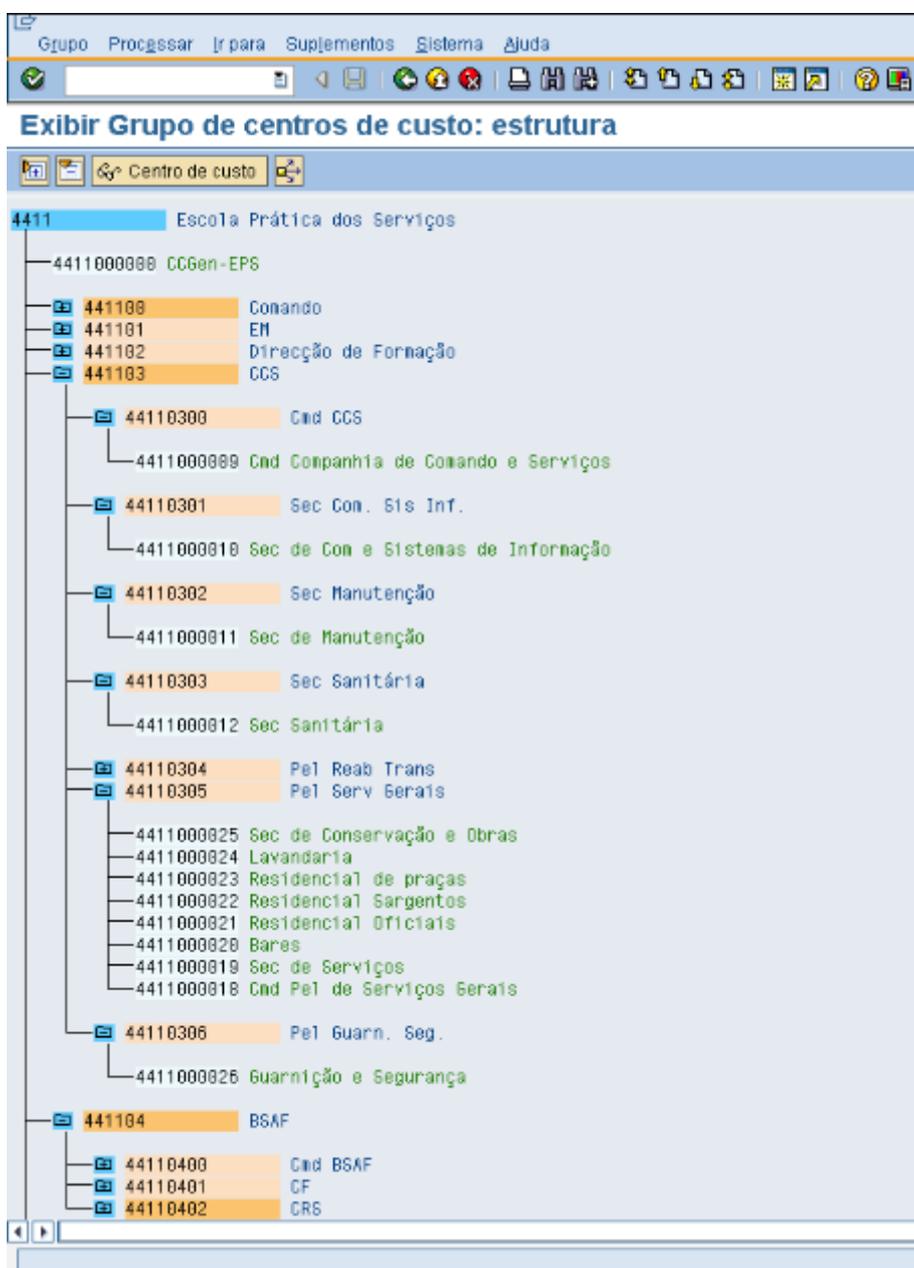


Figura 10 – Grupos de Centros de Custo/Lucro

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO I – Ordens Internas Estatísticas

Quadro 11 – Ordens Internas Estatísticas

ORDENS INTERNAS ESTATÍSTICAS		
Texto breve da ordem	Categoria	Objectivo
Plano Vulcano	Apoio	Custo por Plano
Plano Aluvião	Apoio	Custo por Plano
Plano Lira	Apoio	Custo por Plano
Dia da Unidade	Moral e Bem Estar	Custo por Dia Festivo
Dia do SAM	Moral e Bem Estar	Custo por Dia Festivo
Ceia Natal	Moral e Bem Estar	Custo por Dia Festivo
Juramento Bandeira	Formação	Custo por Dia Festivo
Apoio Entidades Civas	Apoio	Custo por Apoio
Exercícios Militares	Exercícios	Custo por Exercício

Fonte: EPS (2009b, s.p.)



ANEXO J – Ordens Internas Reais

Quadro 12 – Ordens Internas Reais

ORDENS INTERNAS REAIS				
Texto breve da ordem	C. Custo	Departamento	Categoria	Objectivo
CEFO RV/RC (CN)	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CFO RV/RC (CN)	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CFGCPPE (CN)-RV/RC	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
2.ºAno-CFS-AdMil	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
2.ºAno-CFS-Mat Elect	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
2.ºAno-CFS-Mat Mec	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
2.ºAno-CFS-Tpts	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
2.ºAno-CFS-PesSecr	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
TPOT PESSEC	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
TPOT-Tpts	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
TPO-QP-AdMil	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
TPO-QP-Mat	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
TPOT Mat	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPC-AdMil	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPC-Mat	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPCT-PesSecr	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPCT-Tpts	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPCT-TEDT	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPCT-ManMat	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPCT-TExpITm	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CPCT-TManTm	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CCAU	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Curso Instr C+E, D	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Condução Cat "B"	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Condução Cat C+E	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Condução Cat "D"	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CEAL	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Tesoureiro	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Cozinheiro	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
CFS RV-RC	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
POCP	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
ChSSFinanceira	4411000029	PelForm	Formação	Custo por Aluno
Reabastecimento CI I, II, IV e VII	4411000032	SecR I, II, IV VII	Act. Operacional	Custo Dia Reab CI, I, II e VII
Reabastecimento CI I W	4411000033	SecR I W	Act. Operacional	Custo Dia Reab CI W
Reabastecimento III	4411000034	SecR III	Act. Operacional	Custo Dia Reab CI III
Reabastecimento VI	4411000035	SecR VI	Act. Operacional	Custo Dia Reab CI VI
Serviço de Alimentação	4411000037	Sec Alim	Act. Operacional	Custo Dia Serviço Alim.
Serviço de Lavandaria	4411000038	SecLav,bh,lat	Act. Operacional	Custo Dia Serv Lav
Serviço de Banhos	4411000038	SecLav,bh,lat	Act. Operacional	Custo Dia Serv Banhos
Serviço de Latrinas	4411000038	SecLav,bh,lat	Act. Operacional	Custo Dia Serv Latrinas
Serviço de Panificação	4411000039	Sec Panif.	Act. Operacional	Custo Dia Serv Panificação
Serviço de Alojamento	4411000040	Ch Aloj	Act. Operacional	Custo Dia Serv Alojamento

Fonte: EPS (2009b, s.p)

ANEXO K – Índices Estatísticos: 1ª tela

Índice estatístico

Restrições

Área contab.custos: MDN

IndEst	Unid	Tpin	Txt.descr.
400001	%	1	Electricidade
400002	%	1	Água e esgotos
400003	%	1	Gás
400004	%	1	Comunicações Fixas
400005	%	1	Comunicações Móveis
400008	%	1	Internet
400007	%	1	Material de Escritório
400008	%	1	Material de Higiene e Limpeza
400009	%	1	Serviço de Limpeza e Higiene
400010	%	1	Arrendamento edifícios
400011	%	1	Contratos Equipamentos Inf
400012	%	1	Vencimentos
400013	EA	1	NºPessoas nos Custo
440301	%	1	Distribuição IMPE Grupo Direcção
440302	%	1	Distribuição IMPE Grupo EM
440303	%	1	Distribuição IMPE SvçEsc
440304	%	1	Distribuição IMPE UnApoio
440305	%	1	Distribuição IMPE Cmd Corpo Alunos
440306	%	1	Distribuição IMPE SecInstMilitar
440307	%	1	Rateio CC 1ºComp AI
440308	%	1	Rateio CC 2ºComp AI
440309	%	1	Rateio CC 3ºComp AI
440310	%	1	Rateio CC 4ºComp AI
440311	%	1	Rateio CC CNO
440312	%	1	Rateio CC PEFEx
440801	%	1	Distribuição EPA Grupo Comando
440802	%	1	Distribuição EPA Grupo EM
440803	%	1	Distribuição EPA Grupo DirFormação
440804	%	1	Distribuição EPA BCS
440805	%	1	Distribuição EPA Cmd CP

371 Entradas encontradas

Figura 11 – Print Screen dos Índices Estatísticos criados no Módulo CO Controlling

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO M – Relatório Global de Custos

Mapa global custos por exercicio

Variação: Centro custo
▸ * Grupo de centros de custo

Mapa global custos por exercicio

Data Extração: 11.12.2009
Utilizador: D0401265
Pág.: 2 de 3

Centro de Custo/Grupo: 4411000000 Grupo de centros de custo

Exercicio Actual: 2009
Exercicio Anterior: 2008
Empresa: 4000

Classes de custo	Real	Real anter	Variação
* Pessoal			
Encargos Sociais			
* Material e Equip.			
* Manut. e Funcion.	350.819,60		350.819,60
Alimentação	38.246,31		38.246,31
Funcionamento	262.919,59		262.919,59
Equipamento Comum	3.881,96		3.881,96
Combustíveis e Lubri	8.375,98		8.375,98
Manutenção Material	37.395,76		37.395,76
** TOTAL	350.819,60		350.819,60

Figura 13 – Print Screen do Relatório Global de Custos

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO N – Relatório Global de Custos por Centros de Custo

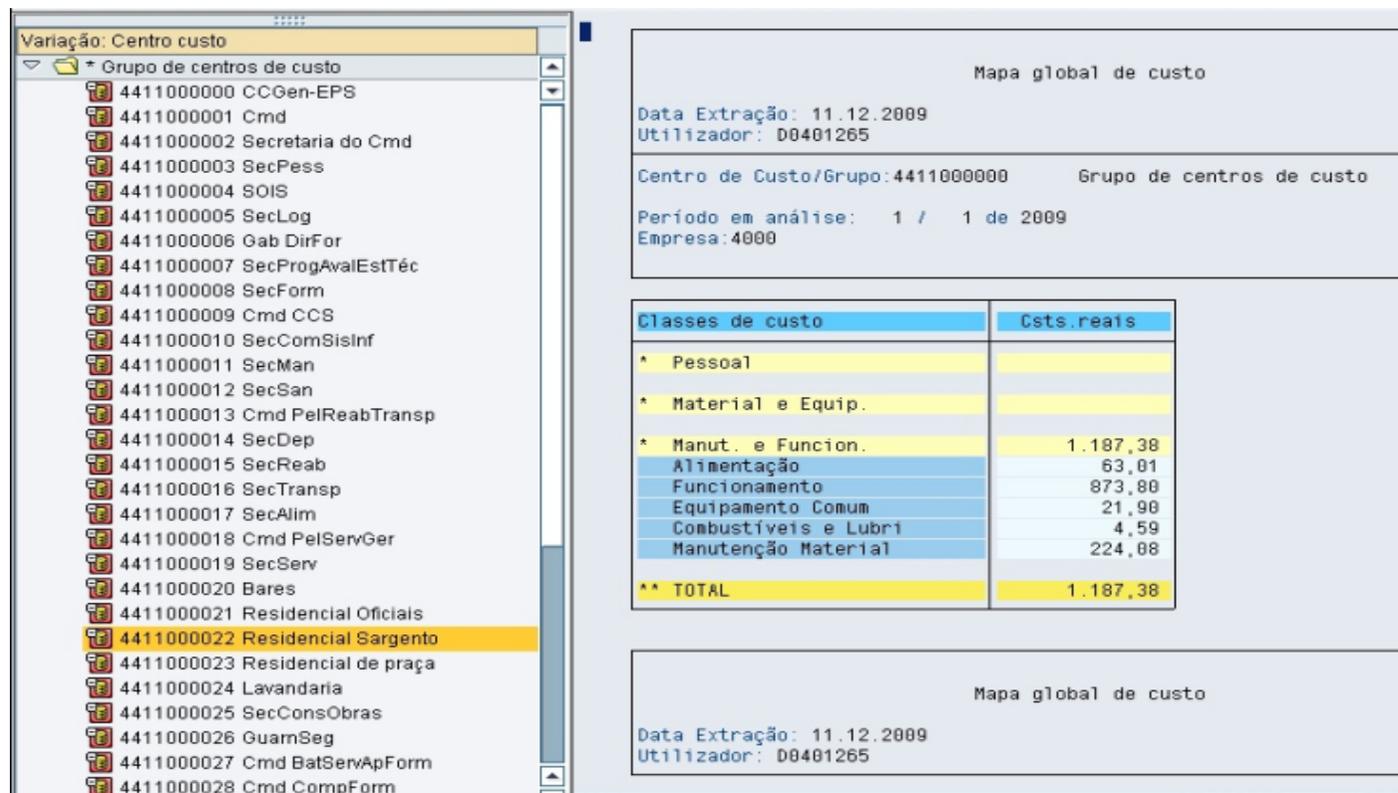


Figura 14 – Print Screen do Relatório Global de Custos por Centros de Custo

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO O – Relatório Global de Custos por Grupo de Centros de Custo

Área: centros de custo

Status: 11.12.2009 Página: 2 / 2

Grupo de centros de custo 441101 EM

Classe de custo/grupo *

Período apurado..... 1 a 11 2009

Centros de custo	Real	Plano	Desv. (abs)	Desvio (%)
4411000005 Sec de Logística	8.516,03		8.516,03	
4411000004 SOIS	8.130,61		8.130,61	
4411000003 Sec de Pessoal	8.256,53		8.256,53	
* Sobreabsorção/subabs	24.903,17		24.903,17	

Figura 15 – Print Screen do Relatório Global de Custos por Grupo de Centros de Custo

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO P – Comparação de Exercícios por Centros de Custo e Classes de Custo

Comparação exercício

Grupo de classes de custo * Grupo de classes de custo

Comparação exercício Status: 11.12.2009 Página: 2 / 3

Centro custo/grupo 4411000000 CCGen-EPS
Responsável EPS
Período apurado 1 a 12 2007 a 2009

Real -2An	Exerc. anterior	Real atual	Classes de custo	at. - 2 anos at	idem (%)	atual - exerc.a
45.207,10	49.258,27	40.789,57	6221100000 Electricidade	4.417,53-	10,83-	8.468,70-
5.040,81	6.194,98	4.184,34	6221210000 Comb-Para viatu	856,47-	20,47-	2.010,64-
1.238,46	148,90	439,55	6221220000 Comb-Para máqui	798,91-	181,76-	290,65
33.584,85	39.450,02	27.134,34	6221250000 Gás p/aquec coz	6.450,51-	23,77-	12.315,68-
1.747,25	1.529,29	2.220,38	6221290000 Combustíveis -0	473,13	21,31	691,09
45.522,32	48.141,87	44.817,17	6221300000 FSE-Água	705,15-	1,57-	3.324,70-
3.216,22	4.444,82	1.531,71	6221411300 Lubrif Veic Eq	1.684,51-	109,98-	2.913,11-
1.028,26	165,86	162,00	6221590000 Utensílios dive	866,26-	534,73-	3,86-
55,65			6221600000 Livros e doc tã	55,65-		
12.185,74	8.337,44	12.004,33	6221710000 Mat escritório	181,41-	1,51-	3.666,89
545,71		19,08	6221720000 Consumíveis inf	526,63-	2.760,12-	19,08
3.439,20	1.493,09	1.063,88	6221800000 Artigos para of	2.375,32-	223,27-	429,21-
		3.000,00	6221911000 Arrendamento ed	3.000,00	100,00	3.000,00
		2.625,00	6221913120 Alug Viat pass-	2.625,00	100,00	2.625,00
3.500,70	11.649,46	3.030,67	6221919000 Alug de outros	470,03-	15,51-	8.618,79-
4.721,04	5.114,46	13.114,46	6221921000 Locação de edif	8.393,42	64,00	8.000,00
5.037,98	4.146,97	3.728,86	6222220000 Comunicações fi	1.309,12-	35,11-	418,11-
519,99	935,86	831,94	6222230000 Comunicações mó	311,95	37,50	103,92-
953,14	970,16	691,76	6222290000 Outras Comunica	261,38-	37,78-	278,40-
235,09	476,50	504,43	6222310000 Seg acid pessoa	269,34	53,39	27,93
740,23	634,85	281,79	6222320000 Seg viaturas li	458,44-	162,69-	353,06-
306,76	1.807,92	3.197,40	6222710000 DE - viagens	2.890,64	90,41	1.389,48

Figura 16 – Print Screen do Relatório de Comparação de Exercícios por Centros de Custo e Classes de Custo

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO Q – Comparação entre Trimestres por Grupo de Centros de Custo e por Classe de Custo

Comparação trimestr.

Comparação trimestr. Status: 11.12.2009 Página: 2 / 2

Centro custo/grupo 441101 EM
Responsável *
Exercício 2009

Classes de custo	1º trimes.	2º trimes.	3º trimes.	4º trimes.	Exer. total
6221100000 Electricidade	938,70	406,80	544,05	21,93	1.911,48
6221210000 Comb-Para viatu	26,55	47,10	50,13	170,46	294,24
6221220000 Comb-Para máqui	6,30	12,36	13,65		32,31
6221290000 Combustíveis -0	24,06	41,22	50,43	13,29	129,00
6221300000 FSE-Água	633,93	644,76	771,24	0,36	2.050,29
6221411300 Lubrif Veic Eq	4,32	134,70			139,02
6221500000 Utensílios dive	8,61	1,71		2,97	13,29
6221710000 Mat escritório	596,88	895,87	968,20	578,51	3.039,46
6221720000 Consumíveis inf		1,74			1,74
6221800000 Artigos para of	2,67	55,47	35,73	2,73	96,60
6221913120 Alug Viat pass-			238,29		238,29
6221919000 Alug de outros	88,92	97,35	88,92		275,19
6221921000 Locação de edif	107,10	107,13	71,40	579,75	865,38
6222220000 Comunicações f1	587,90	373,88	395,94	342,61	1.700,33
6222230000 Comunicações mó	81,08	184,71	91,70	21,87	379,36
6222290000 Outras Comunica	118,56	63,08	101,89	27,22	310,75
6222310000 Seg acid pessoa	1,08	22,35	22,35		45,78
6222320000 Seg viaturas li			25,59		25,59
6222710000 DE - viagens	2,73	27,27	68,25	165,42	263,67
6222730000 Desl viatura pr	35,40	110,13	165,69		311,22
6223230000 CR equip básico	228,84	350,61	251,25	859,11	1.689,81
6223240000 CR de viaturas	687,06	161,22	165,75	204,00	1.218,03
6223420000 limp.hig e conf	169,95	217,38	381,06	167,67	936,06
6223607000 Alimentação	306,84	485,16	612,42	1.348,35	2.752,77

Figura 17 – Print Screen do Relatório de Comparação entre Trimestres por Grupo de Centros de Custo e por Classe de Custo

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO R – Relatório de Custos por Grupo de Centros de Custo

Área: centros de custo

Status: 11.12.2009 Página: 2 / 2

Grupo de centros de custo 4411000000 Grupo de centros de custo
Classe de custo/grupo *
Período apurado: 1 a 11 2009

Centros de custo	Real	Plano	Desv. (abs)	Desvio (%)
4411000019 Sec de Serviços				
4411000020 Bares				
4411000021 Residencial Ofic				
4411000022 Residencial Sarg				
4411000023 Residencial de p				
4411000024 Lavandaria				
4411000025 SecConsObras				
4411000026 GuarnSeg				
4411000027 Cmd BatServApFor				
4411000028 Cmd CompForm				
4411000029 PelForm	150.030,79		150.030,79	
4411000030 Cmd CRS				
4411000031 PelReab				
4411000032 Sec Reab I, II,	20.260,91		20.260,91	
4411000033 Sec Reab I W	9.360,36		9.360,36	
4411000034 Sec Reab III	25.267,13		25.267,13	
4411000035 Sec Reab VI	14.366,18		14.366,18	
4411000036 PelServ				
4411000037 Sec Alim	27.983,24		27.983,24	
4411000038 Sec Lav. Bh, Lat	15.944,52		15.944,52	
4411000039 Sec Panificação	10.817,11		10.817,11	
4411000040 Sec Alojamento	20.637,97		20.637,97	
4411000041 CTVC				
4411000042 Biblioteca				
* Sobreabsorção/subabs	10.726,19		10.726,19	

Figura 18 – Print Screen do Relatório de Custos por Grupo de Centros de Custo

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



ANEXO S – Relatório das Ordens Internas Reais

Relatório Processar Ir para Visão Suplementos Configurações Sistema Ajuda

Ordem: comparação trimestral real

Ordem: comparação trimestral real Status: 16.12.2009 11:28:58

Ordem/grupo 405000000032 Reabastecimento Cl I, II, IV e VII
Exercício 2009

Classes de custo	Trimes.1	Trimes.2	Trimes.3	Trimes.4
9100441102 CC Sec Reab I, II, IV VII	5.150,86	5.336,73	5.542,33	4.230,00
* Custos	5.150,86	5.336,73	5.542,33	4.230,00
** Saldo	5.150,86	5.336,73	5.542,33	4.230,00

Figura 19 – Print Screen do Relatório das Ordens Internas Reais

Fonte: Módulo CO – Controlling no SIG



APÊNDICES



APÊNDICE A - Guião da Entrevista Semi-Estruturada Realizada ao Chefe da Subsecção Financeira e ao Adjunto do Chefe da Secção de Logística da Unidade em Estudo

I – TEMA: *Estudo da fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica: o caso do Exército Português*

II – OBJECTIVO GLOBAL: Acompanhar a fase inicial de implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português, através de um *estudo de caso*.

Quadro 13 – Guião da entrevista semi-estruturada realizada ao Chefe da Subsecção Financeira e ao Adjunto do Chefe da Subsecção de Logística da Unidade em estudo

TEMA	OBJECTIVOS	INFORMAÇÕES E FORMULÁRIO DE QUESTÕES	OBSERVAÇÕES
1. Legitimação da entrevista e motivação dos entrevistados	1.1. Legitimar a entrevista e motivar os entrevistados	- A confidencialidade dos dados será respeitada, caso seja solicitado; - A gravação desta entrevista será destruída quando já não for necessária.	- Garantir a confidencialidade dos dados; - Pedido de autorização para gravar a entrevista em registo áudio.
2. Formação Académica dos entrevistados no âmbito da Contabilidade Analítica	2.1. Caracterizar a formação académica dos entrevistados no âmbito da Contabilidade Analítica	- Qual é a vossa formação de base relativamente ao ensino superior? Em que instituição foi ministrado o curso?	- Analisar o nível de formação dos entrevistados e identificar qual o estabelecimento de ensino onde foi ministrado o curso;



<p>3. Objectivos Específicos do <i>estudo de caso</i></p>	<p>3.1. Explicar porque está a ser implementado um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português</p>	<ul style="list-style-type: none">- Durante a vossa formação, frequentaram algumas Unidades Curriculares relacionadas com a Contabilidade Analítica? - Caso tenham frequentado as referidas Unidades Curriculares, consideram que os programas transmitem informação suficiente para implementar um sistema de Contabilidade Analítica ao nível do Exército Português? - Frequentaram algum curso de formação adicional nesta área de conhecimento? - Porque está o Exército Português a desenvolver esforços no sentido de implementar um sistema de Contabilidade Analítica nas suas UEO? O principal motivo terá em vista apenas o cumprimento de disposições legais?	<ul style="list-style-type: none">- Analisar em concreto a formação na área da Contabilidade Analítica; - Aferir quanto à relevância dos conteúdos programáticos das Unidades Curriculares na sua aplicação prática; - Analisar até que ponto foi necessário aprofundar os conhecimentos ao nível da Contabilidade Analítica. - Assinalar as razões que estão na base da implementação de um sistema de Contabilidade Analítica no Exército Português.
---	---	---	---



	<p>3.2. Descrever como está a ser implementado esse sistema</p> <p>3.3. Explorar quais os impactos verificados ao nível da fase inicial de implementação do novo sistema contabilístico</p>	<ul style="list-style-type: none">- Que fases estiveram presentes neste processo de implementação?- Que tipo de recursos esta Unidade teve ao seu dispor para responder aos requisitos teórico/práticos que uma implementação deste nível exige?- Que tipo de mudanças se fizeram sentir, ao nível dos procedimentos e práticas de controlo dos processos da despesa e receita, com a implementação da Contabilidade Analítica na EPS?- Existem ainda procedimentos e práticas que devam ser ajustados e/ou corrigidos na vida corrente da Unidade, para que a informação gerada pelo novo sistema contabilístico apresente dados cada vez mais fidedignos?	<ul style="list-style-type: none">- Identificar qual o processo seguido na implementação deste sistema de contabilidade na EPS;- Identificar que tipo de recursos uma implementação a este nível exige.- Identificar quais as mudanças em termos de procedimentos e práticas quanto aos métodos utilizados no controlo dos processos de despesa e receita;- Detectar se ainda subsistem determinadas práticas que condicionam a obtenção de informações fidedignas ao nível da Contabilidade Analítica;
--	---	--	--



		<ul style="list-style-type: none">- A informação gerada, pelo <i>Módulo CO – Controlling</i>, responde aos objectivos de informação previamente definidos pela EPS? - Em termos organizacionais, os dados gerados pelo <i>Módulo CO – Controlling</i> conseguem reflectir a estrutura da Unidade? - Que tipo de dificuldades foram sentidas ao nível dos trabalhos desenvolvidos no âmbito da <i>implementação e parametrização</i> do <i>Módulo CO – Controlling</i>? - Os trabalhos de <i>implementação e parametrização</i> do <i>Módulo CO – Controlling</i> desenvolvidos pela EPS estão definitivamente ajustados ou carecem de mais alterações? - Atendendo à diferente estrutura organizacional e aos objectivos que cada UEO do Exército Português pode apresentar, o <i>modelo experimental de Contabilidade</i>	<ul style="list-style-type: none">- Averiguar até que ponto o <i>Módulo CO – Controlling</i> responde aos objectivos de gestão; - Apurar se a estrutura orgânica da EPS é devidamente reflectida no sistema; - Assinalar as dificuldades sentidas pelos intervenientes ao longo da fase de <i>implementação e parametrização</i> do <i>Módulo CO – Controlling</i>; - Analisar se há necessidade de desenvolver mais trabalhos de <i>implementação e parametrização</i>; - Verificar se o <i>modelo experimental de Contabilidade Analítica</i>, previamente definido, é extensível a outras realidades das
--	--	--	---



		<p><i>Analítica</i> definido, poderá ser considerado como extensível ao processo de implementação deste sistema contabilístico a nível global?</p> <p>- Esta <i>experiência piloto</i> pode ser tomada como referência e ponto de partida para a devida orientação e difusão da informação pelas restantes UEO a nível nacional?</p> <p>- Que fases se irão seguir para a implementação deste sistema contabilístico ao nível das restantes UEO do Exército Português?</p>	<p>UEO que compõe o Exército Português;</p> <p>- Aferir se a <i>experiência piloto</i> realizada na EPS, poderá ser tomada como exemplo para efeitos de sensibilização, pelas restantes UEO a nível nacional, do caminho que têm de percorrer num processo desta natureza;</p> <p>- Após a fase inicial de implementação, nas três <i>Unidades Piloto</i>, procurar identificar que fases se vão seguir na orientação e difusão da informação a <i>nível global</i>.</p>
--	--	--	--

Fonte: elaboração própria