

**INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
CURSO DE PROMOÇÃO A OFICIAL SUPERIOR - MARINHA
2019/2020**



III

**ESTUDO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO NO ÂMBITO DA
CONTABILIDADE DE GESTÃO NA MARINHA**

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

**Rute Fernandes Branco
Primeiro-tenente Administração-Naval**



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS

ESTUDO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO NO ÂMBITO DA
CONTABILIDADE DE GESTÃO NA MARINHA

Primeiro-tenente de Administração Naval Rute Fernandes Branco

Trabalho de Investigação Individual do CPOS-M 2019/20

Pedrouços 2020



INSTITUTO UNIVERSITÁRIO MILITAR
DEPARTAMENTO DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS

ESTUDO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO NO ÂMBITO DA
CONTABILIDADE DE GESTÃO NA MARINHA

Primeiro-tenente de Administração Naval Rute Fernandes Branco

Trabalho de Investigação Individual do CPOS-M 2019/20

Orientador: Capitão-tenente de Administração Naval
António Pedro Mesquita Bernardino

Pedrouços 2020



Declaração de compromisso Antiplágio

Eu, **Rute Fernandes Branco**, declaro por minha honra que o documento intitulado **Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditor do **Curso de Promoção a Oficial Superior – Marinha, 1ª edição 2019/20** no Instituto Universitário Militar e que é um trabalho original, em que todos os contributos estão corretamente identificados em citações e nas respetivas referências bibliográficas.

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

Pedrouços, **27 de janeiro de 2020**

Rute Fernandes Branco



Agradecimentos

Agradeço ao meu orientador, Capitão-tenente de Administração Naval Mesquita Bernardino pela permanente disponibilidade e boa-disposição, fatores preponderantes na definição da estratégia e na orientação para a execução deste trabalho.

A todos os oficiais da Superintendência das Finanças que se disponibilizaram para as entrevistas realizadas, contribuindo decisivamente com os seus conhecimentos para o resultado obtido.

Ao capitão-de-fragata Cardoso da Silva, agradeço toda a paciência, experiência, colaboração e partilha de visões, que muito contribuíram para o enriquecimento deste trabalho.

Uma especial palavra de agradecimento aos meus pais e sogros, por todo o apoio na educação dos meus filhos, nos meus momentos de ausência.

Ao Nuno pelas sucessivas leituras, sugestões, paciência e, acima de tudo, por todo o apoio durante este período, sem o qual teria sido impossível terminar este trabalho.

Aos meus filhos, muito obrigada pelos carinhos e enormes sorrisos, que me encantaram nos momentos mais difíceis.



Índice

Introdução.....	1
Objeto de estudo e delimitações.....	1
Objetivos de investigação	2
Questões de investigação	2
Organização do estudo	2
1. Enquadramento e opções metodológicas	3
1.1. Enquadramento.....	3
1.2. Revisão da literatura	3
1.2.1. A contabilidade de gestão nas Administrações Públicas.....	3
1.2.2. O método de custeio ABC	4
1.3. Opções metodológicas.....	6
1.3.1. Raciocínio, estratégia e desenho de pesquisa	7
1.3.2. Percurso metodológico.....	7
1.3.3. Instrumentos metodológicos	7
2. Elementos necessários para a implementação do ABC na SF da Marinha.....	10
2.1. Identificação das atividades.....	10
2.2. Atribuição dos recursos às atividades.....	13
2.3. Seleção dos <i>cost drivers</i> de atividades	15
2.4. Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo finais.....	16
2.5. Identificação dos dados mestres a utilizar no SIGDN.....	18
2.6. Síntese conclusiva	21
3. Relevância da informação proporcionada pelo método de custeio ABC.....	22
3.1. Relevância para apoio à gestão da SF	22
3.2. Relevância para a prestação de contas.....	24
3.3. Síntese conclusiva	24
Conclusões.....	25
Bibliografia.....	28



Índice de Apêndices

Apêndice A – Corpo de Conceitos.....	Apd A-1
Apêndice B – Modelo de análise	Apd B-1
Apêndice C – Guiões de entrevista.....	Apd C-1
Apêndice D – Análise das entrevistas para resposta à QD1	Apd D-1
Apêndice E – Identificação das atividades de gestão corrente através da análise aos RI.....	Apd E-1
Apêndice F – Identificação das atividades de suporte através da análise dos RI.....	Apd F-1
Apêndice G – Análise dos gastos financeiros da SF	Apd G-1
Apêndice H – Análise das entrevistas para resposta à QD2.....	Apd H-1
Apêndice I – Agrupamento das atividades primárias da SF em atividades macro.....	Apd I-1

Índice de Quadros

Quadro 1 - Recursos necessários às atividades da SF	14
Quadro 2 - Corpo de conceitos	Apd A-1
Quadro 3 - Modelo de análise.....	Apd B-1
Quadro 4 - Guiões das entrevistas	Apd C-1
Quadro 5 - Análise das entrevistas para resposta à QD1.....	Apd D-1
Quadro 6 - Atividades primárias da SF por análise dos RI	Apd E-1
Quadro 7 - Atividades de suporte da SF por análise dos RI.....	Apd F-1
Quadro 8 - Gastos recorrentes nas atividades da SF	Apd G-1
Quadro 9 - Análise das entrevistas para resposta à QD2	Apd H-1
Quadro 10 - Identificação das atividades macro por análise dos RI	Apd I-1

Índice de Figuras

Figura 1 - Método de custeio ABC.....	5
Figura 2 - Processo para responder à QD1	8
Figura 3 - Processo para responder à QD2	9
Figura 4 - Seleção das atividades primárias da SF	11
Figura 5 - Seleção das atividades de suporte da SF.....	13
Figura 6 - Relação entre os recursos e as atividades	15
Figura 7 - Outputs e seleção dos <i>cost drivers</i> das atividades	16
Figura 8 - Relação entre os objetos de custo e os <i>cost drivers</i> de atividades	18
Figura 9 - Relação entre o processo ABC e os dados mestres do SIGDN	20



Resumo

O presente estudo pretendeu analisar o *Activity Based Costing* como método de custeio a utilizar no âmbito da contabilidade de gestão na Superintendência das Finanças, através da seleção dos elementos necessários à sua aplicação e da análise da relevância da informação produzida neste âmbito.

Para atingir o desiderato proposto adotou-se um raciocínio dedutivo, assente numa estratégia qualitativa e num desenho de pesquisa do tipo estudo de caso.

A análise efetuada permitiu concluir que o *Activity Based Costing* é, aparentemente, um método de custeio a ser considerado no âmbito da contabilidade de gestão da Superintendência das Finanças. Isto por ter sido possível identificar os elementos necessários à sua implementação e por satisfazer um conjunto de necessidades de informação pertinentes e significativas para a gestão corrente.

Realça-se a confirmação da relevância do *Activity Based Costing*, enquanto método de custeio adequado para uma gestão por atividades, para a melhoria continuada da Superintendência das Finanças e para a avaliação do grau de eficiência das suas atividades. Verificou-se também a relevância *Activity Based Costing* para efeitos de *benchmarking* com os outros Ramos das Forças Armadas e no apoio à tomada de decisão pelo *outsourcing*. Por fim, verificou-se que este método de custeio é passível de contribuir com informação no âmbito da prestação de contas ao Tribunal de Contas, nomeadamente na satisfação de necessidades de informação que devem constar no relatório de gestão da Marinha.

Palavras-chave

Contabilidade de Gestão, *Activity Based Costing*, Superintendência das Finanças da Marinha Portuguesa



Abstract

This study analyzes Activity Based Costing as a costing method to be used for management accounting in the Portuguese Navy's Finance Superintendency by selecting the appropriate elements for its application and by analyzing the suitability of the information it produces.

In order to attain this objective, deductive reasoning was applied, based on a qualitative strategy and a case study research design.

By analyzing the suitability of the information produced, this work concluded that Activity Based Costing appears to be applicable in the Navy's Finance Superintendency, both because the elements for its implementation could be identified in the context studied and because it satisfies a set of relevant and significative information requirements for current management.

Activity Based Costing was confirmed to be appropriate, in the context studied, for activity-based management, for supporting continuous improvement, to assess activity efficiency, for benchmarking purposes with other branches of the Portuguese Armed Forces, and to support outsourcing decisions Finally, it was substantiated that Activity Based Costing is relevant for accountability purposes towards the audit authority, namely through the satisfaction of the information requirements to be included in the Navy's management report.

Keywords

Management accounting, Activity Based Costing, Portuguese Navy's Finance Superintendency



Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ADSE	Assistência na Doença aos Servidores do Estado
AP	Administrações Públicas
AT	Autoridade Tributária
BP	Banco de Portugal
CC	Centro de Custo
CEMA	Chefe do Estado-Maior da Armada
CG	Contabilidade de Gestão
CGA	Caixa Geral de Aposentações
DACF	Direção de Auditoria e Controlo Financeiro
DAF	Direção de Administração Financeira
DCOF	Direção de Contabilidade e Operações Financeiras
DGO	Direção-Geral do Orçamento
ECPO	Entidade Coordenadora do Programa Orçamental
IASFA	Instituto de Ação Social das Forças Armadas
IE	Índices Estatísticos
MDN	Ministério da Defesa Nacional
NCP	Norma de Contabilidade Pública
OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
OI	Ordens Internas
OIR	Ordens Internas Reais
QC	Questão Central
QD	Questão Derivada
RI	Regulamento Interno
SF	Superintendência das Finanças
SGMDN	Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional
SGMF	Secretaria-Geral do Ministério das Finanças
SIGDN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SS	Segurança Social
TC	Tribunal de Contas
TII	Trabalho de Investigação Individual



Introdução

O presente trabalho de investigação individual (TII), tem por enunciado: “Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão (CG) na Marinha”.

Considera-se este tema pertinente pela necessidade de implementação de um sistema de CG na Marinha, não só por imperativos legais, conforme evidenciado no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), mas também pela relevância da CG como ferramenta no apoio à gestão.

O SNC-AP integra uma norma dedicada à CG, a Norma de Contabilidade Pública (NCP) 27, que pretende satisfazer uma variedade de necessidades de informação não só para os decisores, mas também para os cidadãos e outros utilizadores externos, promovendo assim a responsabilização pela prestação de contas.

Concorrentemente, a diretiva setorial da Superintendência das Finanças (SF) define como objetivo “incrementar o apoio à decisão através do desenvolvimento e aperfeiçoamento de métodos e sistemas de gestão no âmbito do planeamento financeiro plurianual, da contabilidade de custos” (Superintendência das Finanças, 2018, p. 4). Assim, afigura-se que o presente TII poderá ser útil para a prossecução do objetivo estratégico atrás enunciado, contribuindo para escolha do método de custeio a adotar no âmbito da CG na Marinha.

Por fim, considera-se este tema atual por se encontrar em curso, na Marinha, o processo de transição para o novo referencial contabilístico, que contempla, entre outros, um subsistema de CG (Chefe do Estado-Maior da Armada [CEMA], 2018).

Objeto de estudo e delimitações

O método de custeio *Activity Based Costing* (ABC) assume-se como objeto de estudo do presente TII, por ser este o recomendado pela norma de CG para as Administrações Públicas (AP)¹ (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Para evitar a dispersão no estudo e especificar claramente os limites e restrições da pesquisa, conforme orientações metodológicas para os trabalhos de investigação (Santos & Lima, 2019), foi necessário proceder a diversas delimitações.

Quanto ao conteúdo, foi delimitada a aplicação do objeto de estudo à SF, por ser este o organismo responsável pelo apoio no âmbito da CG (CEMA, 2016b) e, portanto, parte interessada neste âmbito. Entende-se que a implementação, a título experimental ou numa fase inicial, na SF, de um método de custeio permitirá adquirir *know-how* relevante para

¹ Apesar de recomendar o ABC, a NCP 27 não proíbe a utilização de outros métodos de custeio.



posterior implementação na restante estrutura da Marinha. O estudo foi ainda delimitado às atividades de gestão corrente da SF e aos seus gastos financeiros².

Por fim, a nível temporal, delimitou-se este estudo à atualidade, uma vez que se pretende que as conclusões contribuam para a escolha de um método de custeio a implementar a curto prazo na Marinha.

Objetivos de investigação

Esta investigação tem por objetivo geral (OG) analisar o ABC como método de custeio a utilizar no âmbito da CG da SF. Como objetivos específicos (OE), definem-se os seguintes: OE1: Selecionar os elementos necessários à implementação do método de custeio ABC na SF; OE2: Analisar a relevância para a SF da informação produzida pelo método de custeio ABC.

Questões de investigação

A questão central (QC) define-se do seguinte modo: “Será o ABC um método de custeio aplicável no âmbito da CG da SF?”, da qual resultam as seguintes questões derivadas (QD): QD1: Quais os elementos necessários para a implementação do método de custeio ABC na SF?; QD2: Qual a relevância, para a SF, da informação produzida pelo método de custeio ABC?

Organização do estudo

O corpo deste TII organiza-se em quatro capítulos. O primeiro enquadra e justifica a pertinência do tema, efetua uma revisão da literatura, define os conceitos relevantes e descreve o percurso metodológico adotado.

O segundo incide sobre a seleção dos elementos necessários para a implementação do ABC à SF, respondendo à QD1.

O terceiro capítulo incide na análise sobre a relevância que a informação produzida pelo ABC tem para a SF, nomeadamente como instrumento de apoio à gestão e como suporte à responsabilização pela prestação de contas, em resposta à QD2.

Por fim, no quarto capítulo, são apresentadas as conclusões e limitações mais relevantes, bem como propostas para futuros trabalhos de investigação nesta área.

² Por não se encontrar ainda implementada a CG na Marinha, existem custos da SF que são atualmente gastos suportados por outras unidades (por exemplo os referentes a consumo de eletricidade). Pela dificuldade em obter estes dados, o que exigiria uma abordagem transversal à Marinha, estes excluem-se do presente estudo.



1. Enquadramento e opções metodológicas

1.1. Enquadramento

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprova o SNC-AP que veio resolver a fragmentação e as inconsistências existentes com os anteriores referenciais contabilísticos.

A implementação deste novo sistema implica um processo de transição e de adequação dos processos existentes ao novo normativo. A Marinha transitou para o SNC-AP em 1 de janeiro de 2019 encontrando-se atualmente em processo de implementação das NCP que integram este sistema (CEMA, 2018).

O SNC-AP contempla, entre outros, um subsistema de CG. Este assenta na NCP 27 que recomenda, de entre os vários métodos de custeio, a utilização do ABC (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Na Marinha, toda a informação financeira e orçamental associada à atividade desenvolvida está vertida no Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIGDN). Este sistema dispõe de um módulo, o *controlling*, para produção de informação no âmbito da CG (Marinha Portuguesa, 2019).

Atualmente, a Marinha tem intenções de desenvolver o seu sistema de CG, em SIGDN e de acordo com a NCP 27, não estando ainda definido o método de custeio a implementar³ (R.J.S.P. Lourenço, entrevista presencial, 17 de outubro de 2019).

A base concetual considerada relevante para efeitos do presente estudo é apresentada no Apêndice A.

1.2. Revisão da literatura

1.2.1. A contabilidade de gestão nas Administrações Públicas

A NCP 27 é a norma de CG do SNC-AP e tem como objetivo “estabelecer a base para o desenvolvimento de um sistema de CG nas AP, definindo os requisitos gerais para a sua apresentação, dando orientações para a sua estrutura e desenvolvimento e prevendo requisitos mínimos obrigatórios para o seu conteúdo e divulgação” (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015, p. 7776).

A informação produzida pela contabilidade deve ser fiável, oportuna, comparável e atender ao equilíbrio entre os custos de obter informação e os benefícios que dela advêm (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

³ A Marinha definiu, em 2007/2008, um modelo de contabilidade de gestão com base no método das secções homogéneas, por diversas razões, entretanto, abandonado (Fonseca, 2014).



As principais necessidades de informação que a CG pretende satisfazer assentam nos seguintes domínios principais:

- No processo de elaboração de orçamentos (por exemplo, orçamentos por atividades, produtos ou serviços);
- Nas funções de planeamento e controlo, e na justificação para um plano de redução de custos;
- Na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade) de programas;
- Na fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega de determinados serviços a entidades externas (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

De entre os vários métodos de custeio existentes, a NCP 27 recomenda a utilização do ABC nas AP, apontando as seguintes razões principais:

- Apura o custo de forma mais rigorosa;
- Orienta a atenção dos gestores públicos para a gestão das atividades;
- Contribui para a melhoria continuada do desempenho da entidade;
- Contribui para a realização de *benchmarking* com outras entidades do mesmo setor de atividade;
- Ajuda a avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades especialmente quando as atividades são classificadas de acordo com o valor que acrescentam à entidade ou de acordo com os seus resultados (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Contrariamente à CG do setor empresarial, que prevê a divulgação de informação apenas aos utilizadores internos, a NCP 27 prevê a sua divulgação também aos utilizadores externos (cidadãos, fornecedores, outros grupos de interesse) (Martins, 2017). Assim, os documentos de prestação de contas devem divulgar as informações disponibilizadas pelo sistema de CG, estabelecendo-se alguns requisitos pelos quais se devem reger (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

1.2.2. O método de custeio ABC

O ABC, desenvolvido em duas etapas, ganhou relevância com Cooper e Kaplan (1988) que o apresentaram como um sistema de custeio alternativo aos tradicionais, que permitia ultrapassar as suas lacunas na imputação dos gastos indiretos.



Na primeira etapa os recursos⁴ são imputados às atividades⁵, através de *cost drivers*⁶ de recursos e, na segunda, cada atividade imputa os seus custos ao objeto de custo, através de *cost drivers* de atividade (Drury, 2017). A Figura 1, abaixo, apresenta o ABC.

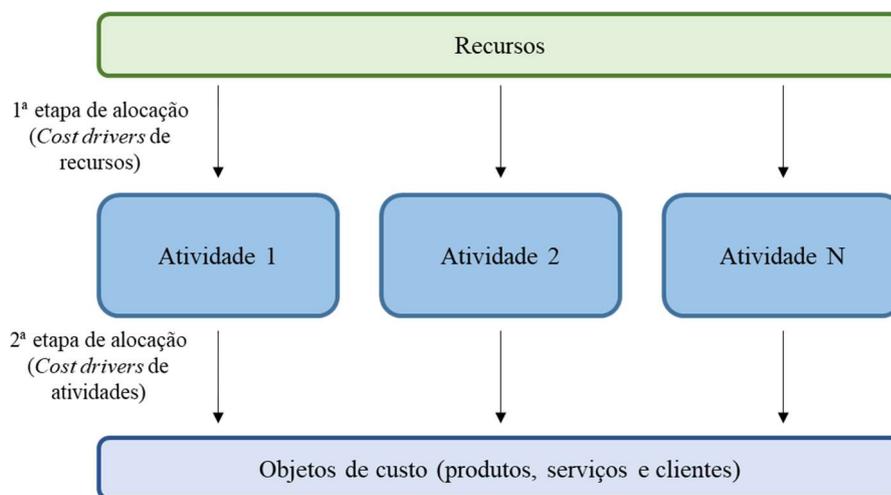


Figura 1 – Método de custeio ABC

Fonte: Adaptado a partir de Drury (2018)

Destas duas etapas surgem os seguintes passos que devem ser seguidos na implementação do ABC:

1. Identificar as atividades;
2. Atribuir os recursos às atividades;
3. Selecionar os *cost drivers* de atividades mais adequados para afetar os custos das atividades aos objetos de custo finais;
4. Atribuir os custos das atividades aos objetos de custo finais (Drury, 2017, p. 263).

No primeiro passo, para a identificação das atividades, devem ser efetuadas entrevistas aos funcionários e aos responsáveis pela organização (Franco et al., 2005). Por sua vez, “tendo em conta o elevado número de tarefas que devem ser executadas, convém que estas sejam agrupadas em atividades homogêneas” (Caiado, 2015, p. 300). A escolha final das atividades será sempre baseada num julgamento, no entanto, a decisão deverá ser influenciada por fatores como o custo total da atividade (que deverá ser significativo por forma a justificar um tratamento separado) e a verificação da existência de um único *cost*

⁴ Os recursos são os gastos que são consumidos por cada atividade, como por exemplo, gastos com pessoal, amortizações, fornecimentos e serviços externos (Martins, 2017).

⁵ As atividades são agregações de muitas tarefas diferentes que originam o consumo de recursos (Drury, 2017).

⁶ São as bases de imputação ou geradores de custos que visam alocar os gastos/custos aos objetos de custo (Drury, 2017).



driver que consiga determinar de forma satisfatória o custo de cada atividade ou se será necessário decompor esta em mais atividades (Franco et al., 2005) (Drury, 2017).

As atividades distinguem-se em primárias (fundamentais ao negócio da empresa) e de suporte (de apoio às atividades primárias ou ao próprio negócio) (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2015). São exemplos de atividades de apoio a direção, a informática e a contabilidade (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

No segundo passo, é necessário identificar todos os recursos que foram utilizados na realização das atividades e afetá-los às mesmas. Alguns recursos são diretamente atribuíveis a cada atividade específica, mas outros são de natureza indireta e partilhados, pelo que a sua atribuição às atividades deve ser feita numa base de relação causa-efeito (Caiado, 2015). Essa relação é expressa através dos *cost drivers* de recursos.

No terceiro passo, é necessário selecionar os *cost drivers* de atividade. Para os identificar é necessário perceber, nas atividades, os fatores que levaram ao consumo de recursos pelas mesmas (Jordan et al., 2015). A escolha da natureza dos *cost drivers* está dependente dos seguintes fatores: custo de se medirem as quantidades que lhe estão associadas; do seu nível de correlação com o consumo da atividade pelo objeto de custo; e do comportamento que induz (Franco et al., 2005, p. 359).

Por último, devem ser atribuídos os custos das atividades aos objetos de custo finais. Os objetos de custo finais podem ser qualquer atividade, produto, serviço, cliente, departamento ou outro para o qual se deseja uma medida separada de custos (Caiado, 2015). Assim, é necessário proceder à identificação dos objetos de custo que consomem atividades e a determinação do custo unitário de cada *cost driver* de atividades (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). A atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo é efetuada através da multiplicação do custo unitário de cada *cost driver* de atividades pelas quantidades consumidas por cada objeto de custo final (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

1.3. Opções metodológicas

A autora segue uma abordagem ontológica essencialmente construtivista e assume uma posição epistemológica interpretativista, procurando identificar a relação causa-efeito, mas sobretudo compreender o processo específico do fenómeno estudado (Santos & Lima, 2019).



1.3.1. Raciocínio, estratégia e desenho de pesquisa

Para atingir o objetivo proposto, aplicou-se um raciocínio dedutivo, partindo do ABC, no geral, para análise da informação obtida quando aplicado à particularidade da SF. Para o efeito adotou-se uma estratégia de pesquisa qualitativa. O estudo assenta num desenho de pesquisa do tipo estudo de caso, com o objetivo de recolher informação rigorosa e detalhada sobre uma única entidade (Santos & Lima, 2019). O estudo foca-se num horizonte temporal transversal.

1.3.2. Percurso metodológico

O percurso da investigação decorreu em três fases. Uma fase exploratória, onde se procedeu à delimitação do tema, à definição do objeto de estudo e à formulação do problema, objetivos e questões de investigação. Ainda nesta fase, procedeu-se à definição da metodologia e à construção de um modelo de análise, apresentado no Apêndice B. Efetuaram-se ainda leituras preliminares e entrevistas exploratórias com vista à definição inicial do “Estado da Arte” no âmbito da CG na Marinha.

Seguiu-se uma fase analítica, na qual se procedeu ao processamento, análise e apresentação dos dados obtidos através da análise documental e mediante entrevistas semiestruturadas em profundidade.

Por fim, na fase conclusiva, procedeu-se à discussão e análise dos resultados obtidos, à apresentação das conclusões e ainda ao assinalamento das limitações encontradas na elaboração da investigação.

1.3.3. Instrumentos metodológicos

Privilegiou-se no início da fase exploratória a análise documental. Foram ainda realizadas, nesta fase, entrevistas não estruturadas, com vista à identificação de fontes suplementares sobre o objeto de estudo.

Durante a fase analítica procedeu-se, para além da análise documental, a entrevistas semiestruturadas, cujos guiões constam do Apêndice C, tendo em vista a identificação de elementos adicionais, a comparação e a validação dos dados obtidos através da análise documental.

Foram analisados os regulamentos internos (RI) da SF (CEMA, 2016a) e dos órgãos que a compõem⁷ assim como o plano de atividades da SF para 2020 (Superintendência das Finanças, 2019). Foi ainda analisada a NCP 27 para verificação dos requisitos conteúdo e divulgação previstos para a CG.

⁷ A Direção de Administração Financeira (DAF) (CEMA, 2016b), a Direção de Contabilidade e Operações Financeiras (DCOF) (CEMA, 2016c) e a Direção de Auditoria e Controlo Financeiro (DACF) (CEMA, 2016d).



Foram examinados os gastos da SF em SIGDN num horizonte temporal de 2016 a 2018, correspondendo 2016 ao início da entrada em vigor dos RI e 2018 ao último ano com contas encerradas. Para o mesmo período foram solicitados os dados referentes aos gastos com pessoal à SF, por impossibilidade de os obter através do SIGDN⁸.

As entrevistas permitiram a compreensão da organização em estudo, tendo a escolha dos entrevistados seguido o critério do especialista e o cargo ocupado na SF (chefes de divisão/secção da SF).

A Figura 2, abaixo, resume a relação entre a recolha de dados e os elementos/produtos necessários para cumprimentos dos passos definidos para implementação do ABC. Este foi o processo adotado para responder à QD1.

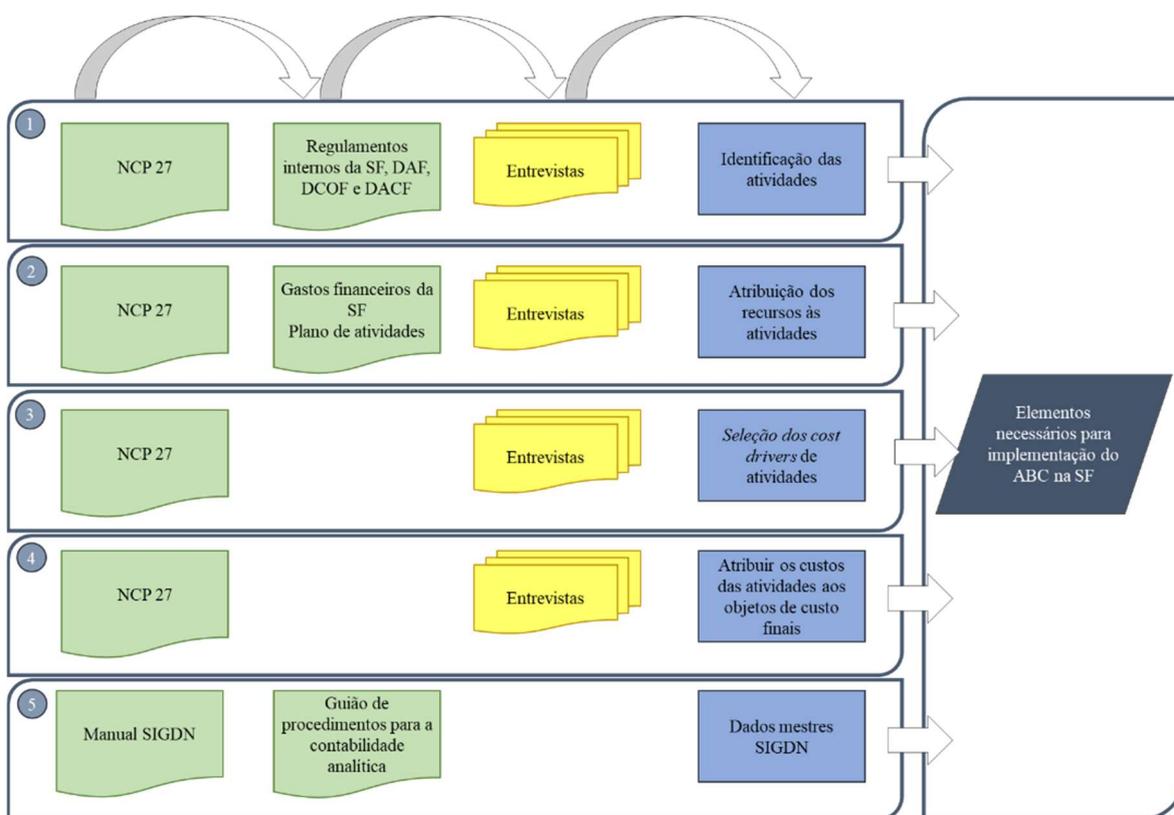


Figura 2 – Processo para responder à QD1

⁸ Uma vez que a SF é a entidade responsável pelo processamento e pagamentos de vencimentos e abonos, existe um processo para distribuir os gastos com pessoal não pertencente à SF. No entanto, verificou-se que nem todos os gastos com pessoal estão distribuídos, o que impossibilitou a sua análise através do SIGDN.



Para responder à QD2 efetuaram-se duas entrevistas, ao Superintendente das Finanças e ao seu Chefe de Gabinete, cujo guião foi elaborado com base nas orientações da NCP 27 no que se refere às necessidades de informação que a CG e o ABC deverão satisfazer. A Figura 3 resume o processo adotado para resposta à QD2, relacionando a recolha de dados com a relevância da informação produzida pelo ABC aplicado à SF.

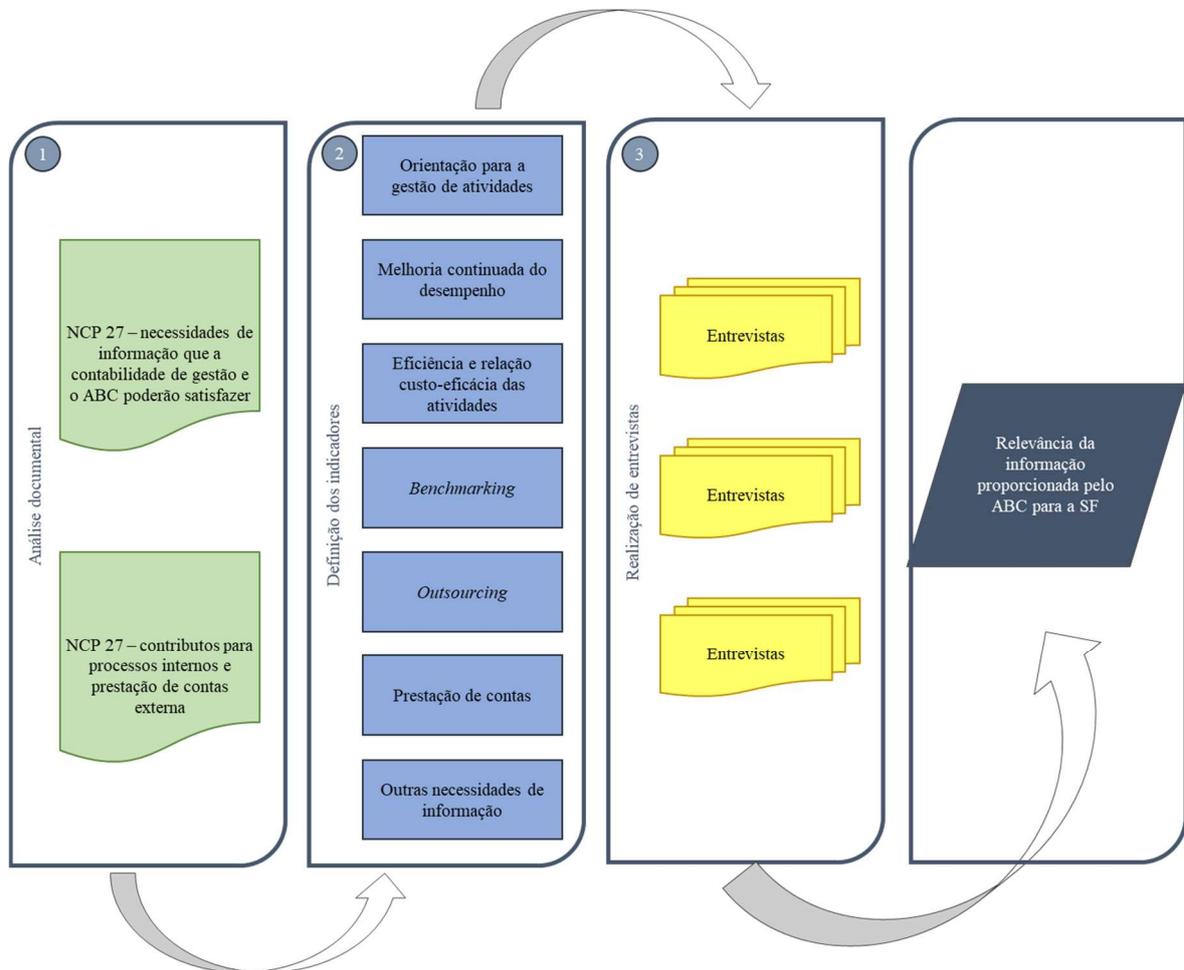


Figura 3 - Processo para responder à QD2



2. Elementos necessários para a implementação do ABC na SF da Marinha

No presente capítulo apresentam-se os resultados, obtidos de acordo com a metodologia anteriormente apresentada, correspondentes aos elementos identificados na literatura para implementação do ABC na SF. É ainda verificado o suporte à implementação pelo SIGDN. A análise das entrevistas relevantes para este capítulo apresenta-se no Apêndice D.

2.1. Identificação das atividades

Da análise aos RI da SF e dos seus órgãos dependentes, efetuou-se uma primeira aproximação às atividades de gestão corrente da SF e às suas atividades de suporte, que se apresentam nos Apêndices E e F, respetivamente.

Após análise das entrevistas, verifica-se que as atividades são maioritariamente coincidentes com as identificadas nos RI, não obstante algumas exceções, apresentadas de seguida.

As atividades B, I e M foram desagregadas cada uma em duas, por não ser possível identificar um único *cost driver* de atividade que permita medir satisfatoriamente o seu custo.

Existem atividades, transversais à SF, executadas por direções distintas, pelo que a sua agregação é fundamental para custear a atividade como um todo, uma vez que os seus *outputs* e *cost drivers* de atividades são idênticos. Assim, a atividade AC foi agregada à J, as atividades E, S e AD foram agregadas à K e, por fim, as atividades T e AE foram agregadas à L. Pelo mesmo motivo, as atividades O e V foram agregadas às B e C, respetivamente.

Foram adicionadas as atividades "análise e reencaminhamento dos processos indemnizatórios e de acidentes em serviço" e "acompanhamento de auditorias externas", por estas terem sido consideradas, pelos entrevistados responsáveis pela execução das mesmas, relevantes e representativas em termos de tempo dedicado⁹.

Foi alterada a designação da atividade F para "assegurar os reportes a entidades externas da entidade contabilística Marinha", tendo esta sido identificada pelos dois entrevistados que para ela contribuem, como mais precisa em termos de designação e de *output* gerado.

Deste processo, resultaram 26 atividades primárias a considerar para o primeiro passo do processo de implementação do ABC conforme ilustrado na Figura 4.

⁹ A atividade "acompanhamento de auditorias externas" foi também considerada pelo Chefe da Gabinete da SF, como passível de ser incluída no ABC (Silva, 2020). Efetuou-se esta validação por esta atividade não constar nos RI.

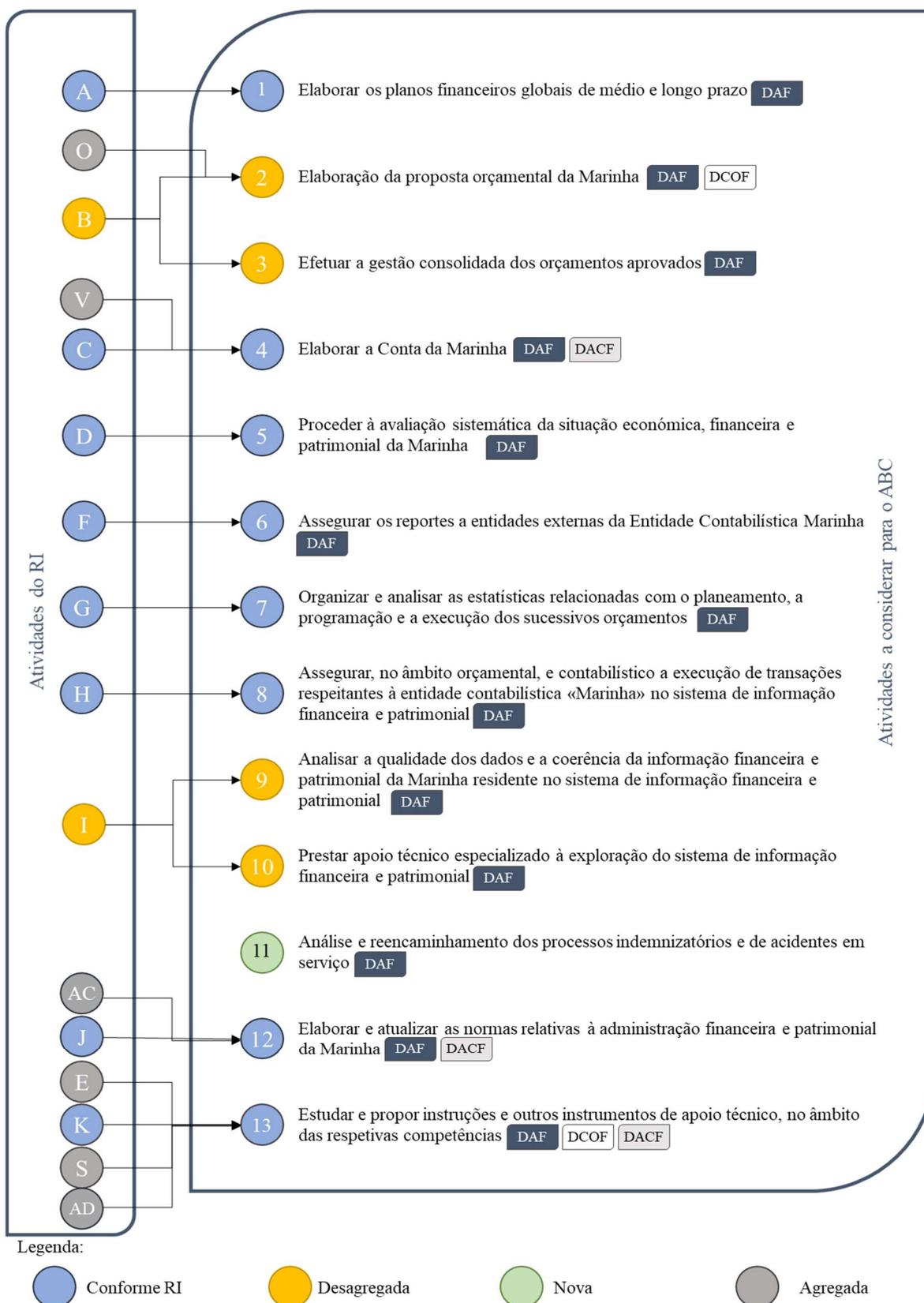


Figura 4 - Seleção das atividades primárias da SF



Legenda:

- Conforme RI
- Desagregada
- Nova
- Agregada

Figura 4 - Seleção das atividades primárias da SF (continuação)

Por fim, segundo o critério de homogeneidade de tarefas, foram agrupadas as atividades de suporte em “apoio de secretariado”, “apoio informático” e “apoio

administrativo”. Também as atividades do Superintendente das Finanças e do seu gabinete foram agrupadas na atividade “superintender”, tendo em conta o apoio que prestam a todas as atividades primárias da SF. Resultaram assim quatro atividades de suporte, numeradas de 27 a 30 conforma ilustrado na Figura 5.

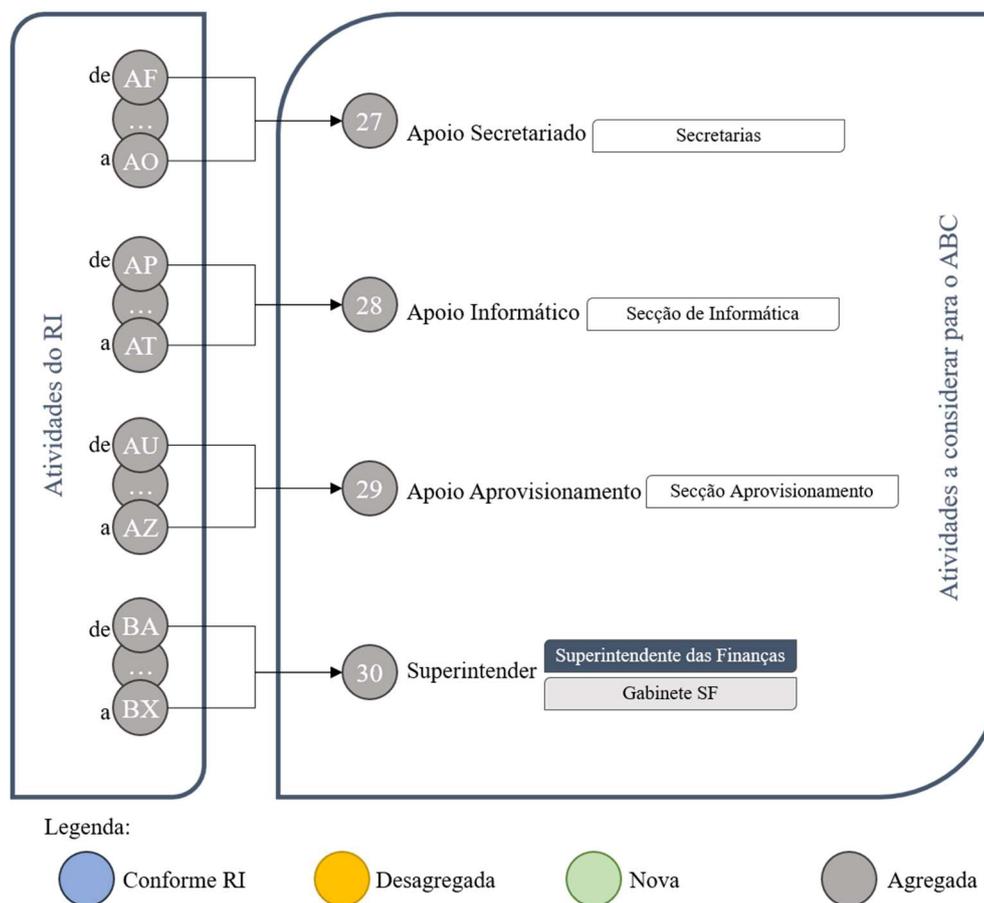


Figura 5 - Seleção das atividades de suporte da SF

2.2. Atribuição dos recursos às atividades

Após análise dos balancetes analíticos da SF de 2016 a 2018, foi possível identificar os gastos recorrentes da SF que se apresentam no Apêndice G¹⁰. Para os gastos recorrentes com pessoal solicitou-se à SF o valor de abonos processados às suas unidades.

Seguidamente, para identificação dos gastos incorporáveis às atividades da SF foram efetuadas entrevistas. Após confrontação dos dados obtidos na análise documental com as entrevistas verifica-se que existem gastos que, na sua maioria, não decorrem de nenhuma atividade da SF, não devendo, portanto, ser incorporados nas suas atividades, mas distribuídos à semelhança do processo de pagamento centralizado de vencimentos e

¹⁰ Incluiu-se os gastos com pessoal, no entanto, estes dados foram solicitados à SF pelos motivos apresentados no subcapítulo 1.4.3. Instrumentos metodológicos.



abonos¹¹. Estes gastos foram classificados como não incorporáveis no Apêndice G. Outros, dado o carácter imprevisível da sua ocorrência, foram também classificados como não incorporáveis, como é o caso dos gastos extraordinários.

Após a identificação dos recursos necessários à atividade da SF, é necessário atribuí-los às atividades, seguindo o segundo passo do processo de implementação do ABC. O processo de imputação inicia-se com a atribuição dos gastos diretos às atividades principais e de suporte à medida que os recursos vão sendo consumidos. Verificou-se que são gastos diretos das atividades os relativos a pessoal e os relativos a deslocações e estadas. Para os restantes recursos não foi possível estabelecer uma correlação inequívoca com nenhuma atividade, pelo que foram classificados como gastos indiretos, sendo necessária a identificação dos respetivos *cost drivers*.

Para identificação dos *cost drivers* de recursos analisou-se o peso que os gastos indiretos têm nos gastos totais incorporáveis da SF, verificando-se que estes representam apenas 6% (ver Quadro 1). Assim, após análise da NCP 27, e tendo presente o princípio do custo-benefício da informação, poderá ser utilizado, para imputação dos gastos indiretos às diferentes atividades, um *cost driver* único: a proporção do número de horas de trabalho em cada atividade.

Quadro 1 - Recursos necessários às atividades da SF

Categorias de Recursos	Percentagem	Classificação
Pessoal	94,3%	Direto
Deslocações e estadas	0%	
Limpeza e higiene	0%	Indireto
Material de escritório	0,6%	
Bens e serviços diversos	3,1%	
Conservação de bens	0,3%	
Locação de material de informática	0,4%	
Comunicações	0,5%	
Amortizações	0,8%	
Total	100%	

Para distribuição dos custos totais¹² das atividades de suporte pelas diversas atividades utilizadoras desses recursos, identificou-se como *cost driver* o número de horas de trabalho em cada, tendo em conta o custo-benefício da informação e a indicação, pela NCP 27, da aplicação da regra do critério da percentagem dos gastos diretos.

¹¹ Ver Guião N° 09/FIN/2010 do SIGDN (MDN, 2010).

¹² Como existem relações recíprocas entre as atividades de suporte, deve ser aplicado o método da distribuição recíproca para apuramento do custo total dessa atividade.



Da análise das entrevistas e da NCP 27 resultou a afetação dos recursos às atividades e respetivos *cost drivers* apresentada na Figura 6.

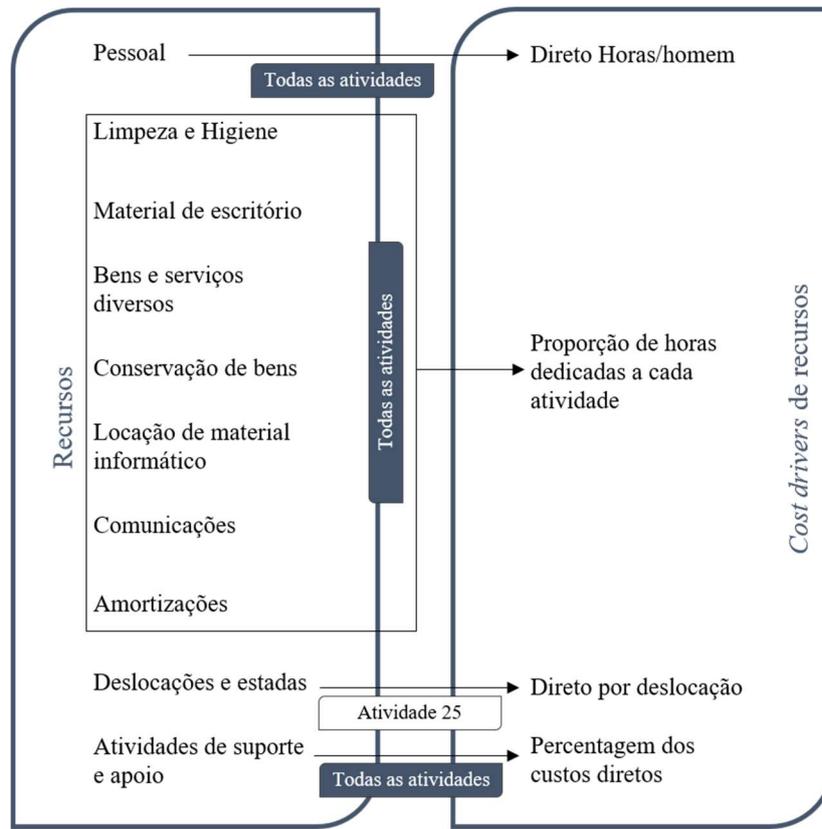


Figura 6 - Relação entre os recursos e as atividades

2.3. Seleção dos *cost drivers* de atividades

Na sequência das entrevistas efetuadas foi possível identificar, para cada atividade, os respetivos *cost drivers* tendo em conta os fatores que levaram ao consumo de recursos pelas mesmas, o seu nível de correlação com o consumo da atividade e o comportamento que induz, conforme ilustrado na Figura 7.



Atividade/Outputs	1	QPPO (Quadro Plurianual de Programação Orçamental) anual	N.º Documentos do QPPO	Cost drivers de atividades
	2	Instruções para planeamento orçamental do ano Política de financiamento de Marinha Proposta orçamental da Marinha Proposta orçamental	N.º Documentos macro basilares do Processo de Planeamento Orçamental	
	3	Alterações orçamentais verticais Abertura de crédito especial Atribuições orçamentais	N.º Alterações orçamentais	
	4	Conta da Marinha	N.º Documentos produzidos	
	5	Imagem económica, financeira, patrimonial e orçamental da Marinha	N.º Horas dedicadas à atividade	
	6	Reportes de informação financeira, económica, orçamental e patrimonial	N.º Reportes externos	
	7	Contributos para os conteúdos padronizados Dados estatísticos Informação a pedido	N.º Documentos/informação prestada	
	8	Lançamento centralizado de documentos contabilísticos da entidade contabilística Marinha	N.º Rotinas/transações mensais efetuadas no SIGDN	
	9	Qualidade dos dados e informação financeira	N.º Horas dedicadas à atividade	
	10	Apoio à exploração do SIGDN	N.º Pedidos de apoio	
	11	Processos que são remetidos à Secretaria-Geral do Ministério das Finanças	N.º Processos enviados	
	12	Elaboração normativo	N.º Normas produzidas	
	13	Elaboração instruções	N.º Instruções produzidas	
	14	Elaboração de pareceres	N.º Pareceres efetuados	
	15	Arrecadação da receita das unidades que não têm orçamento de despesa com compensação em receita	N.º Faturas de receita emitidas	
	16	Pagamentos processados	N.º Propostas de autorização de despesa pagas	
	17	Declarações produzidas no âmbito das obrigações legais da entidade fiscal Marinha	N.º Declarações emitidas no âmbito do imposto sobre o rendimento e no âmbito do imposto sobre o consumo	
	18	Pagamento de vencimentos mensal	N.º Vencimentos individuais processados	
	19	Pagamento de vencimentos mensal	N.º NII com abonos / suplementos pagos "fora" do processamento automático	
	20	Processamento de descontos sobre vencimentos	N.º Descontos mensal	
	21	Proporcionar informação financeira e patrimonial às diversas UEO da Marinha relativamente à execução e gestão das suas atividades	N.º Processos de despesa e de receita	
	22	Relatórios produzidos no âmbito da prestação de contas internas	N.º Sub-entidades contabilísticas	
	23	Análise de elementos da informação financeira	N.º Processos de despesa e de receita	
	24	Consolidação da informação financeira solicitada pela entidade inspetiva externa	N.º Pedidos de informação satisfeitos	
	25	Auditorias de processo, temáticas e de gestão	N.º Relatórios produzidos no âmbito das auditorias setoriais	
	26	Análise de elementos da informação financeira	N.º Documentos formais emitidos	

Figura 7 - Outputs e seleção dos cost drivers das atividades

2.4. Atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo finais

Em observância do quarto passo do ABC, identificaram-se os objetos de custo de cada atividade. Verificou-se que a escolha pelo objeto de custo do tipo “cliente”, ou seja, a quem se destinam os *outputs* das atividades, dá uma nova dimensão ao modelo, permitindo custear o trabalho realizado para a Marinha e para o exterior. Esta definição de objeto de custo



permite também a posterior imputação dos custos da SF às unidades que apoia, contribuindo assim para uma futura implementação deste método transversalmente à Marinha.

Foram selecionados os principais clientes das atividades da SF, sendo a Marinha, conforme expectável, o maior consumidor de atividades, seguindo-se o Ministério da Defesa Nacional (MDN) e a Direção-Geral do Orçamento (DGO).

Selecionaram-se, ainda, no plano externo, o Tribunal de Contas (TC), o Banco de Portugal (BP), a Entidade Coordenadora para o Programa Orçamental (ECPO) da Defesa, a Secretaria-Geral do Ministério da Defesa Nacional (SGMDN), a Secretaria-Geral do Ministério das Finanças (SGMF), a Autoridade Tributária (AT), a Segurança Social (SS), a Caixa Geral de Aposentações (CGA), o Instituto de Ação Social das Forças Armadas (IASFA), a Assistência na Doença aos Servidores do Estado (ADSE) e ainda outras entidades externas, de forma menos expressiva.

Finalmente, foram identificados os *cost drivers* de atividade consumidos por cada objeto de custo, permitindo a atribuição dos custos das atividades aos objetos de custo finais, conforme ilustrado na Figura 8, na página seguinte.



Cost drivers de atividades		Objetos de custo
1	N.º de documentos do QPPO	MDN DGO
2	N.º de documentos macro basilares do processo de planeamento orçamental	Marinha MDN DGO
3	N.º de alterações orçamentais	Marinha
4	N.º de documentos produzidos	TC
5	N.º de horas dedicadas à atividade	Marinha
6	N.º de reportes externos	MDN DGO BP ECPO SGMDN Outras
7	N.º de documentos/informação prestada	Marinha Outras
8	N.º de rotinas/transações mensais efetuadas no SIGDN	Marinha
9	N.º de horas dedicadas à atividade	Marinha
10	N.º de pedidos de apoio	Marinha
11	N.º de processos enviados	SGMF
12	N.º de normas produzidas	Marinha
13	N.º de instruções produzidas	Marinha
14	N.º de pareceres efetuados	Marinha
15	N.º de faturas de receita emitidas	Marinha
16	N.º de propostas de autorização de despesa pagas	Marinha
17	N.º de declarações emitidas no âmbito do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre o consumo	AT CGA SS
18	N.º de vencimentos individuais processados	Marinha
19	N.º de NII com abonos / suplementos pagos "fora" do processamento automático	Marinha
20	N.º de descontos mensal	AT CGA SS IASFA ADSE Outras
21	N.º de processos de despesa e de receita	Marinha
22	N.º de sub-entidades contabilísticas	Marinha
23	N.º de processos de despesa e de receita	Marinha
24	N.º de pedidos de informação satisfeitos	Marinha
25	N.º de relatórios produzidos no âmbito das auditorias setoriais	Marinha
26	N.º de documentos formais emitidos	Marinha

Figura 8 - Relação entre os objetos de custo e os cost drivers de atividades

2.5. Identificação dos dados mestres a utilizar no SIGDN

Após seleção de todos os elementos necessários à implementação do ABC, importa perceber como estes se relacionam com os dados mestres disponíveis em SIGDN, dado que é este o sistema de gestão utilizado pela Marinha.



Após análise do manual do módulo *controlling* do SIGDN e do guião de procedimentos para a contabilidade analítica elaborado pela DAF, verifica-se que existem diversos dados mestres disponíveis para suporte à CG (MDN, 2006) (DAF, 2007).

O “Centro de Custo” (CC) é um dado mestre que representa uma unidade organizacional dentro da área de CG, servindo para coletar os custos segundo os critérios de apropriação de custos de atividades e/ou responsabilidade (DAF, 2007, p. 5). Existe assim a possibilidade de utilização desde dado mestre, no método custeio ABC.

Os “Índices Estatísticos” (IE) representam os critérios de distribuição dos custos (MDN, 2006). Assim, os *cost drivers* de recursos podem ser parametrizados através deste dado mestre. Para a distribuição dos gastos indiretos podem ser executados “ciclos de transferência” que são transações, operadas em sistema, que permitem distribuir os custos entre CC (MDN, 2006).

O “Tipo de Atividade” é o dado mestre que pode ser usado para parametrizar as atividades da SF. “Estas atividades podem não corresponder diretamente às atividades do planeamento orçamental¹³, mas é altamente recomendável que o sejam por forma a obter coerência de informação para o controlo de gestão da atividade, na ótica da despesa e na ótica do custo” (DAF, 2007, p.11). As atividades da CG podem ser, contudo, mais desagregadas, ou seja, uma atividade de planeamento orçamental pode corresponder a um conjunto de atividades de CG (DAF, 2007).

A “Decomposição” é a transação que associa os valores lançados nos CC às atividades registadas nos mesmos (DAF, 2007). Com esta operação, verifica-se que o passo 1 e 2 do processo ABC fica concluído.

O dado mestre “Ordens Internas” (OI) são coletores de custos com uma natureza mais dinâmica que os CC e representa o nível operacional mais detalhado da contabilidade de custos (DAF, 2007). As Ordens Internas Reais (OIR), são um subtipo de OI e podem ser valorizadas na transação “alocação das atividades”, através de “ciclos de transferência” e lançamentos diretos no momento do lançamento dos custos (DAF, 2007). Assim, este dado mestre pode ser utilizado para parametrizar os objetos de custo finais da SF - os clientes internos e externos. As OIR podem ainda ser utilizadas para criar uma OIR específica para efeitos de tratamento da informação de gestão (por exemplo atividades macro da unidade, que resultam do somatório de várias atividades) (DAF, 2007, p.15).

¹³ Verificou-se que no plano de atividades e proposta orçamental para 2020 do setor financeiro é utilizada apenas uma atividade para alocar recursos “Desenvolvimento e sustentação das atividades” (Superintendência das Finanças, 2019).



O “Apuramento da tarifa real” é a transação que permite o cálculo do valor unitário de cada tipo de atividade. Conseguimos assim obter o valor unitário dos *cost drivers* de atividade. Com esta operação, verifica-se que é exequível o passo 3 do processo de implementação do ABC.

Por fim a operação “Reavaliação da tarifa” permite apurar os valores das OIR. Só depois desta rotina é que as ordens ficam valorizadas. Fica assim concluído o passo 4 do método custeio ABC.

É de referir que existem várias opções para implementação do ABC em SIGDN, nomeadamente através do plano de contas da classe 9¹⁴, recomendado no manual de implementação do SNC-AP e nas políticas contabilísticas para a Defesa Nacional (Comissão de Normalização Contabilística, 2017) (MDN, 2019). No entanto apresenta-se, na Figura 9, um possível exemplo da relação entre o processo ABC e os dados mestres em SIGDN.

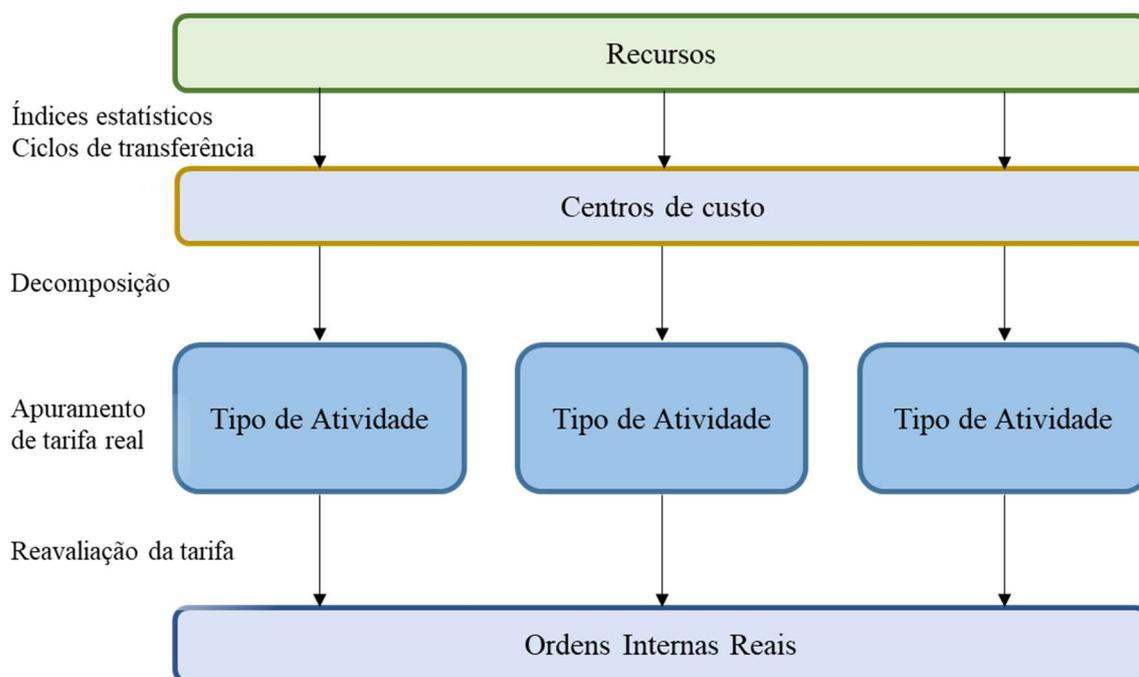


Figura 9 - Relação entre o processo ABC e os dados mestres do SIGDN

Assim, apesar de não se ter procedido à implementação do método ABC em SIGDN nos moldes propostos acima, a análise da literatura indica que a mesma é exequível.

¹⁴ Classe de contas destinada a imputar gastos (e a sua natureza) a centros de custo, criada no âmbito do SNC-AP para implementação de contabilidade de gestão.



2.6. Síntese conclusiva

Neste capítulo foi possível selecionar os elementos necessários à implementação do ABC na SF. Foram identificadas as atividades primárias e de suporte da SF, os recursos que utilizam e os seus *outputs*. Foi selecionada a unidade de medida de cada atividade (*cost drivers* de atividade) relacionando-a com o(s) cliente(s) (objetos de custo) que a consomem. Por fim, verificou-se que os dados mestres disponibilizados pelo SIGDN suportam a implementação do ABC.



3. Relevância da informação proporcionada pelo método de custeio ABC

No presente capítulo apresentam-se os resultados obtidos, tendo em conta a metodologia apresentada anteriormente, no que diz respeito à relevância que a informação produzida pelo ABC tem para a SF. A análise das entrevistas pertinentes para este capítulo apresenta-se no Apêndice H.

3.1. Relevância para apoio à gestão da SF

A compreensão da informação proporcionada pelo ABC, para o nível superior de gestão e para a gestão operacional é um dos aspetos essenciais para o relato à gestão (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). Assim, verificou-se que as atividades primárias, selecionadas no capítulo anterior, representam a atividade da SF (Silva, 2020). No entanto, para apresentação ao nível da gestão de topo, revelou-se necessário¹⁵, agrupar as mesmas em atividades macro, que se apresentam no Apêndice I. Estas atividades macro foram também reconhecidas como representativas da atividade da SF (Domingos, 2020).

A orientação da atenção dos gestores para as atividades é uma das razões enunciadas para a escolha do ABC (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). Da análise das entrevistas, verifica-se que o ABC é relevante para a SF, pois contribui para uma ferramenta de gestão de atividades na medida em que permite perceber como se gasta (o que a SF “produz”) e não apenas o que se gasta (Silva, 2020). “O método ABC apresentado, ao identificar as atividades primárias da SF e, posteriormente, ao agregar as mesmas nas atividades macro apresentadas, poderá disponibilizar um indicador de rápida consulta que permita orientar a minha atenção a nível macro sobre o desempenho das diversas atividades, e consequentemente, permitir uma análise mais fina por parte da gestão intermédia” (Domingos, 2020).

Outra das razões enunciadas para a escolha do ABC é o seu contributo para a melhoria continuada da entidade (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). No capítulo anterior foi possível identificar a contribuição de cada direção da SF para cada uma das atividades selecionadas. Neste sentido, para a SF, o ABC “é passível de ser utilizado pela gestão intermédia, contribuindo com informação para integrar propostas de melhorias no desempenho das atividades sob a sua responsabilidade” (Domingos, 2020). Desta forma, o

¹⁵ Foi identificado como uma mais-valia o agrupamento das atividades primárias, permitindo a apresentação a gestão de topo de um número mais reduzido de atividades a um nível macro (C.M.C. Silva, entrevista presencial, 2 de janeiro de 2020). As atividades macro foram retiradas do Decreto Regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho.



ABC é relevante pois constitui-se com um instrumento passível de contribuir para a melhoria continuada da SF.

O ABC deverá ainda permitir avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). Verificou-se, no capítulo anterior, que é possível atribuir os recursos às atividades, permitido assim obter o custo total por atividade. Para a SF esta informação é relevante para o processo de tomada de decisão, pois permite a medição do grau eficiência da atividade, uma vez que é possível comparar os custos das atividades em períodos homólogos (Silva, 2020). “Se for adotada uma medida que tenha impacto nos custos da SF permite, através do ABC, medir qual o seu impacto, contribuindo assim para apoiar a tomada de decisão” (Silva, 2020). No entanto, verificou-se que não é possível medir a relação custo-eficácia das atividades, uma vez que a informação produzida pelo modelo proposto não é suficiente para atingir esse propósito¹⁶ (Silva, 2020).

A realização de *benchmarking* é outra das razões invocadas para a escolha do ABC (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). Para a SF, o *benchmarking* é uma ferramenta de gestão que poderá ser utilizada para a melhoria das atividades da SF (Domingos, 2020). Nas políticas contabilísticas para a Defesa Nacional não está prevista, nesta fase, a realização de *benchmarking* entre o Ramos das Forças Armadas (MDN, 2019). No entanto, para a SF, uma vez que a atividade financeira é muito semelhante nos três Ramos das Forças Armadas, a utilização desta ferramenta é pertinente (Domingos, 2020). Tendo em conta que os três Ramos utilizam o SIGDN, é possível a realização de *benchmarking* considerando um mesmo período de análise, caso seja tomada, a nível da gestão superior das Forças Armadas, a decisão da partilha de informação com este propósito (Domingos, 2020).

O ABC pode ainda ser utilizado, para a fundamentação económica de decisões de gestão na justificação da entrega, ou não, de determinadas atividades a entidades externas (*outsourcing*) (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). No que diz respeito à relevância para a SF, numa situação em que seja necessária uma redução de pessoas para o desenvolvimento das suas atividades, o ABC revela-se uma ferramenta de grande utilidade para apoio à decisão pelo *outsourcing*, pois permite saber o custo de uma atividade produzida e confrontá-lo com o preço oferecido pelo mercado (Domingos, 2020). “A opção pelo *outsourcing* poderá permitir a realocação das pessoas, entretanto disponíveis, a outra atividade” (Domingos, 2020).

¹⁶ Para avaliar a relação custo-eficácia das atividades, poderá ser explorado, o modelo de gestão *Activity Based Management*, que se apoia na informação produzida pelo ABC, sendo um modelo de gestão complementar ao ABC (Drury, 2017).



3.2. Relevância para a prestação de contas

A NCP 27 afirma que as informações provenientes da CG devem satisfazer uma variedade de necessidades de informação, designadamente no processo de elaboração de orçamentos e nas funções de planeamento e controlo (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015). Releva ainda que as informações providas da CG devem constar dos documentos de prestação de contas, numa ótica não apenas de utilizador interno, mas também do utilizador externo (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).

Da análise das entrevistas efetuadas verificou-se que o ABC, no que diz respeito à SF, “pode contribuir para a elaboração do relatório de atividades, se for utilizado como *input* para a elaboração do plano de atividades” (Silva, 2020). É passível ainda de contribuir para a elaboração da proposta orçamental da SF, pois “o conhecimento dos custos de cada atividade do ano n-1, permite de uma forma mais sustentada prever as necessidades para o ano n [...]” (Silva, 2020).

Por fim, O ABC é uma ferramenta de grande relevância para a SF, pois permite “satisfazer um conjunto de necessidades de informação que devem constar na síntese de atividades da SF e, por sua vez, no Relatório de Gestão da Marinha [...]” (Domingos, 2020), que é o documento solicitado no âmbito da prestação de contas externa da Marinha ao TC (Silva, 2020).

3.3. Síntese conclusiva

Neste capítulo foi possível analisar a relevância da informação proporcionada pelo ABC para a SF. Este instrumento, uma vez implementado, poderá contribuir para uma gestão por atividades e para a melhoria continuada da SF (na envolvência da gestão intermédia e *benchmarking* entre os Ramos das Forças Armadas). O ABC revelou-se um instrumento de grande utilidade para o apoio à decisão pelo *outsourcing* e para avaliar medidas com impacto nos custos.

O ABC é ainda passível de contribuir para a elaboração do plano de atividades e proposta orçamental, do relatório e síntese de atividades da SF, este último suscetível de integrar o relatório de gestão da Marinha.

A análise efetuada permite concluir que o ABC é, aparentemente, um método de custeio a ser considerado no âmbito da CG da SF, pois satisfaz um conjunto de necessidades de informação pertinentes e significativas para a sua gestão corrente (Domingos, 2020).



Conclusões

O presente trabalho pretendeu analisar o ABC como método de custeio a utilizar no âmbito da CG da SF.

Para atingir o desiderato proposto adotou-se um raciocínio dedutivo, partindo do ABC, no geral, para análise da informação obtida no caso particular da SF da Marinha. A estratégia de pesquisa aplicada foi qualitativa, com um desenho de pesquisa do tipo “estudo de caso”. Delimitou-se o estudo ao método custeio ABC, às atividades de gestão corrente da SF e aos seus gastos financeiros.

Esta investigação teve como QC – “Será o ABC um método de custeio aplicável no âmbito da CG da SF?”. Para responder a esta questão foi necessário, numa primeira fase, selecionar os elementos que compõem o ABC para a SF e, numa segunda fase, analisar a relevância do ABC para o apoio à gestão da SF e para os processos de prestação de contas.

No capítulo 1 foram explanados o enquadramento, a base concetual, a revisão de literatura e a metodologia utilizada, que permitiram deduzir o modelo de análise seguido no presente trabalho de investigação, nomeadamente os indicadores para resposta às QD.

Para responder à QD1 – “Quais os elementos necessários para a implementação do método de custeio ABC na SF?”, no capítulo 2, recorreu-se inicialmente à análise documental, da legislação que enquadra a CG e, em particular, no contexto das AP e dos documentos estruturantes da SF. Efetuaram-se ainda pesquisas em SIGDN, por forma a obter a informação financeira relativa aos gastos da SF. É de referir que nesta pesquisa foram identificados gastos que não pertencem às atividades da SF, sendo necessário atribuí-los aos setores da Marinha que verdadeiramente os utilizam. Realizaram-se nove entrevistas, aos chefes de divisão e secção da SF, no sentido de validar ou modificar os dados obtidos através da pesquisa documental e selecionar os restantes elementos necessários para a implementação do ABC na SF.

Foram assim selecionadas 26 atividades primárias e 4 atividades de suporte, consideradas como representativas da atividade da SF. Identificaram-se os recursos que cada atividade consome, verificando-se que em média, no total das atividades, 94% são relativos a pessoal.

Foram selecionadas as unidades de medida de cada atividade (*cost drivers* de atividade) para imputação dos custos das atividades aos clientes internos e externos (objetos de custo). Identificaram-se os principais clientes das atividades da SF, sendo a Marinha o maior consumidor de número de atividades, seguindo-se o MDN e a DGO. Por fim, verificou-se que os dados mestres, disponibilizados pelo módulo *controlling* do SIGDN,



suportam, em teoria, a implementação do ABC proposto. Conclui-se assim que foram selecionados os elementos determinantes para a implementação do ABC à SF, não invalidando, após a implementação e verificação dos custos por atividade e por cliente, a sua melhoria contínua.

Para responder à QD2 – “Qual a relevância, para a SF, da informação produzida pelo método de custeio ABC?”, no capítulo 3, identificaram-se na NCP 27 as necessidades de informação que a CG e o ABC, em particular, devem satisfazer. Seguidamente, efetuaram-se duas entrevistas – ao Superintendente das Finanças e ao seu Chefe de Gabinete – para verificação da relevância que a informação produzida pelo ABC poderá ter para SF.

Concluiu-se que o ABC é relevante para uma gestão por atividades, permitindo perceber como se gastam os recursos atribuídos à SF. Este método de custeio é também passível de contribuir para a melhoria continuada da SF, pois possibilita a envolvimento da gestão intermédia na formulação de propostas de melhorias para as atividades sob a sua responsabilidade. Verificou-se o possível contributo do ABC para efeitos de *benchmarking*, sendo relevante para a SF a comparação da atividade financeira com outros Ramos das Forças Armadas, contribuindo, desta forma, para a melhoria contínua dos seus processos. O ABC é ainda um instrumento relevante para a SF por permitir contribuir para a avaliação de medidas com impacto nos custos, através do acompanhamento dos custos da atividade ao longo do tempo. Por fim, revelou-se um instrumento de grande utilidade no apoio à decisão pelo *outsourcing*, permitindo, em caso de necessidade, realocar pessoas a outras atividades da SF.

O ABC é ainda relevante na contribuição para a elaboração do plano de atividades e proposta orçamental, do relatório e síntese de atividades da SF, este último suscetível de integrar o relatório de gestão da Marinha, que por sua vez integra a prestação de contas da Marinha ao TC.

Por fim, após resposta às QD, considera-se, em resposta à QC, que o ABC é um método de custeio aparentemente adequado para implementação na SF, tendo em conta que foi possível identificar os elementos necessários à sua implementação e a satisfação de um conjunto de necessidades de informação consideradas pertinentes e significativas para a gestão corrente da SF.

Como contributos para o conhecimento, destaca-se a possibilidade de aplicação da metodologia apresentada neste trabalho a outros setores da Marinha, aumentando o espetro e validade dos resultados obtidos pelo ABC. Releva-se também o contributo deste estudo para a compreensão aprofundada do ABC e necessidades de informação que é possível



satisfazer após a sua implementação, tornando possível a comparação com outros métodos de custeio a adotar no âmbito da CG da Marinha.

Como limitação, salienta-se que o presente estudo não estimou os recursos necessários para a eventual implementação do ABC na SF. Esta informação considera-se de toda a relevância para apoio aos decisores de topo na organização, permitindo-lhes comparar o ABC com outros métodos de custeio que venham a demonstrar ser aplicáveis ao setor e à Marinha, e entende-se assim como adequada ao desenvolvimento de futuros trabalhos de investigação.

Salienta-se também como limitação o facto de não ter sido estudada a possível utilização do plano de contas previsto no SNC-AP, para a CG, uma vez que as políticas contabilísticas para a Defesa Nacional, que recomendam a sua utilização, foram promulgadas já numa fase avançada do trabalho.

Considera-se de especial pertinência para o estudo desta temática que trabalhos futuros venham a estudar outros métodos de custeio, por exemplo o *time-driven activity-based costing* e o método das secções homogéneas, com vista a comparação com o ABC, contribuindo para a escolha do método de custeio a adotar no âmbito da CG da Marinha.

Por fim, e uma vez que o ABC deverá contribuir para avaliar a relação custo-eficácia das atividades, sugere-se que em trabalhos futuros, se estude a possibilidade de atribuir a cada atividade indicadores de resultados e de qualidade, para que seja possível avaliar uma medida que tenha impacto nos custos, na eficácia e qualidade das atividades. Neste sentido sugere-se, o estudo do *Activity Based Management* como complemento do presente trabalho.



Bibliografia

- Caiado, A. C. (2015). *Contabilidade Analítica e de Gestão* (8.^a ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Cardoso, A. N. (15 de novembro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- CEMA. (2016a). Despacho do Almirante CEMA n.º 4/16, de 26 de janeiro. *Regulamento Interno da Superintendência das Finanças*. Retirado de https://intranet.marinha.pt/subportais/SF/documentos/Lists/Ficheiros/20160127_RI%20SF_Despacho%20ALM%20CEMA%204_2016_26JAN_anexo%20OA1%204_27JAN.pdf
- CEMA. (2016b). Despacho do Almirante CEMA, n.º 5/16, de 26 de janeiro. *Regulamento Interno da Direção de Administração Financeira*. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/comunicacaoexterna/ordens/OA1/Paginas/DetailDespacho.aspx?dID=2442>
- CEMA. (2016c). Despacho do Almirante CEMA n.º 6/16, de 26 de janeiro. *Regulamento Interno da Direção de Contabilidade e Operações Financeiras*. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/comunicacaoexterna/ordens/OA1/Paginas/DetailDespacho.aspx?dID=2443>
- CEMA. (2016d). Despacho do Almirante CEMA n.º 7/16, de 26 de janeiro. *Regulamento Interno da Direção de Auditoria e Controlo Financeiro*. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/comunicacaoexterna/ordens/OA1/Paginas/DetailDespacho.aspx?dID=2444>
- CEMA. (2018). Despacho do Almirante CEMA n.º48/2018, de 31 de outubro. *Grupo de trabalho para a implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas* (SNC-AP). Retirado de <https://intranet.marinha.pt/comunicacaoexterna/ordens/OA1/Paginas/DetailDespacho.aspx?dID=2763>
- Comissão de Normalização Contabilística . (2017). *Manual de Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Obtido de http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/MANUAL%20DE%20IMPLEMENTACAO_SNC_AP_Versao2_HomologadoSEO.pdf
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (September-October de 1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, 60(2), 96-103.
- Costa, D. M. (8 de novembro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).



- DAF. (2007). *Guião de Procedimentos para a Contabilidade Analítica*. Lisboa: Autor.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro (2015). *Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Diário da República, 1.ª Série, 178, 7584 - 7828. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Decreto-Regulamentar n.º 10/2015, de 31 de julho (2015). *Aprova a orgânica da Marinha*. Diário da República, 1.ª Série, 148, 5200 - 5237. Lisboa: Ministério da Defesa Nacional.
- Dimas, A. C. (8 de novembro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Domingos, N. A. (22 de janeiro de 2020). Entrevista escrita subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de custos na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Drury, C. (2017). *Management and Cost Accounting* (10.ª ed.). UK: Cengage Learning EMEA.
- Fonseca, R. C. (2014). *Gestão Financeira - Modelos. "A Excelência da decisão em sede da Gestão Financeira"*. (Trabalho de investigação individual realizado no âmbito do Curso de Promoção a Oficial Superior). Instituto Universitário Militar, Pedrouços.
- Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. J., Lourenço, I. C., Jesus, M. A., ... Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão - Volume I - O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*. Lisboa: Publisher Team.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2015). *O Controlo de Gestão* (10.ª ed.). Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Lourenço, L. M. (17 de outubro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Lourenço, R. J. (17 de outubro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Machado, J. S. (17 de outubro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).



- Marinha Portuguesa. (22 de outubro de 2019). Conhecer o SIG-DN [Página *online*]. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/subportais/Colaborativos/SIGDN/Paginas/Conhecer-o-SIG-DN.aspx>
- Marques, E. J. (15 de novembro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Martins, A. L. (2017). *Contabilidade de Gestão nas Administrações Públicas*. s.l: Letras e Conceitos.
- MDN. (2006). *Manual CO*. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/subportais/SF/DAF/documentos/Lists/Ficheiros/Documenta%C3%A7%C3%A3o%20t%C3%A9cnica%20da%20%C3%A1rea%20financeira.pdf>
- MDN. (2010). *Guião n.º 09/FIN/2010*. Lisboa: Autor.
- MDN. (2019). *Políticas Contabilistas para a Defesa Nacional*. Retirado de <http://dsaf.defesa.pt/Paginas/LegislacaoDocumentacao.aspx>
- Mota, G. (17 de outubro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Rodrigues, N. T. (8 de novembro de 2019). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- Santos, L.A.B., & Lima, J.M.M. (Coord.) (2019). *Orientações metodológicas para a elaboração de trabalhos de investigação* (2.ª ed., revista e atualizada). Cadernos do IUM, 8. Lisboa: Instituto Universitário Militar.
- Silva, C. M. (10 de janeiro de 2020). Entrevista presencial subordinada ao tema "Estudo dos métodos de custeio no âmbito da contabilidade de gestão na Marinha". (R. F. Branco, Entrevistador).
- SF. (2018). *Diretiva Setorial da Superintendência das Finanças*. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/subportais/SF/documentos/Lists/Ficheiros/DS%20SF%202018.pdf>
- SF. (2019). *Plano de Atividades 2020*. Retirado de <https://intranet.marinha.pt/subportais/SF/documentos/Lists/Ficheiros/Plano%20de%20Atividades%202019.pdf>



Apêndice A – Corpo de Conceitos

Quadro 2 - Corpo de conceitos

Corpo de conceitos	
Contabilidade de Gestão	A CG destina-se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões. Permite ainda, avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização de políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Custo	Representa o valor monetário dos recursos utilizados ou consumidos por cada objeto de custo (atividade, serviço, bem, divisão, etc.), que tem origem num somatório de gastos repartidos com base em critérios de imputação definidos pela entidade (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Gasto	São diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido (NCP 27) (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Gasto direto	O gasto direto é especificamente identificado com um único objeto de custo, ou seja, é possível estabelecer uma relação de causa-efeito entre ambos (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Gasto indireto	O gasto indireto é aquele que não pode ser identificado especificamente com um dado objeto de custo, sendo necessário reparti-lo por diversas atividades, funções, bens ou serviços, através de critérios de imputação adequados (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Gastos incorporáveis	Gastos incorporáveis são os gastos que o órgão de gestão decide imputar às atividades, funções, bens e serviços (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Gastos não incorporáveis	Os gastos não incorporáveis são os que o órgão de gestão decide não imputar às atividades, bens e serviços, levando-os diretamente aos resultados do exercício (como, por exemplo, os gastos não recorrentes) (Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, 2015).
Método de custeio	Um método de custeio, ou sistema de custeio, consiste na forma de imputar os custos ao objeto de custo (Drury, 2018). Para imputar custos ao objeto de custo são usualmente identificados na literatura dois tipos de métodos: Os métodos de custeio direto – que imputa apenas os custos diretos ao objeto de custo e o método de custeio por absorção – que imputam tanto os custos diretos como os indiretos. Por sua vez os métodos de custeio por absorção subdividem-se em métodos de custeio tradicionais e em métodos de custeio baseados em atividades, o ABC (Drury, 2018).



Apêndice B — Modelo de análise

Quadro 3 - Modelo de análise

Modelo de análise					
Conceito	Dimensões	Componentes	Indicadores	Técnicas de Recolha	QD
O método de custeio ABC na SF da Marinha	Gastos	Gastos financeiros da SF	Gastos diretos	Análise documental e entrevistas	QD1
			Gastos indiretos		
			Gastos recorrentes		
			Gastos incorporáveis		
	<i>Cost drivers</i>	Recursos	Relação dos recursos com a atividade	Análise documental e entrevistas	
		Atividades	Relação da atividade com os objetos de custo	Entrevistas	
Atividades	Gestão corrente da SF	Atividades primárias e de suporte	Análise documental e entrevistas		
Objetos de custo	Clientes	Destinatários da atividade	Entrevistas		
SIGDN	<i>Controlling</i>	Dados mestres	Análise documental		
Relevância para a SF	Contributo da informação produzida pelo ABC	Instrumento de apoio à gestão	Gestão por atividades	Entrevistas	QD2
			Melhoria continuada da SF	Entrevistas	
			<i>Benchmarking</i> com entidades do mesmo setor de atividade	Entrevistas	
			<i>Outsourcing</i>	Entrevistas	
			Eficiência e custo-eficácia das atividades	Entrevistas	
		Prestação de contas	Elaboração do orçamento	Entrevistas	
			Prestação de contas externa		
			Outras necessidades de informação		

**Apêndice C – Guiões de entrevista****Quadro 4 - Guiões das entrevistas**

Indicador	Perguntas
QD 1 - Guião de entrevista aos chefes de divisão/secção da SF	
Atividades	1. Considerando a definição de atividade em cima elencada, quais as principais atividades para as quais concorre? 2. As atividades descritas são homogêneas e contemplam a maioria das suas tarefas? Se não, justifique e proponha as alterações consideradas adequadas.
Recursos	3. Que recursos utiliza na execução das atividades para as quais concorre? 4. Existem outros recursos não elencados em cima? Se sim, diga quais. 5. É possível estabelecer uma causa-efeito na afetação do recurso à atividade? 6. Utiliza todos os serviços de suporte para todas as atividades?
Cost drivers de recursos	7. De que forma utiliza os recursos identificados em cima na execução das atividades?
Objetos de custo finais	8. Quais os outputs produzidos em cada atividade e a quem se destinam?
Cost drivers de atividade	9. Qual a relação entre as atividades, <i>os outputs</i> e as entidades beneficiárias, ou seja, quais são os fatores que incidem diretamente no nível de custos da atividade?
QD2 - Guião de entrevista ao Chefe de Gabinete do Superintendente das Finanças	
Relevância para apoio à gestão da SF	1. Foi identificada como relevante, por dois chefes de divisão, a atividade “Acompanhamento de auditorias externas” não decorrendo diretamente dos RI. Considera relevante contemplar esta atividade no ABC? 2. Reconhece a atividade da SF nas Atividades elencadas no ABC proposto? 3. Segundo a NCP 27, o ABC permite avaliar a eficiência e a relação custo-eficácia das atividades. Neste sentido, considera que é possível atingir este propósito com o ABC proposto para a SF? 4. Os <i>cost drivers</i> de atividade representam as unidades de medida da atividade e medem a relação causa e efeito entre a atividade e o objeto de custo. Esta informação contribui para a melhoria da tomada de decisão uma vez que identifica as causas do consumo de recursos atribuídos à SF?
Relevância para a prestação de contas	5. A NCP27 afirma que as informações providas da contabilidade de gestão devem satisfazer uma variedade de necessidades de informação em diversos domínios, designadamente no processo de elaboração de orçamentos, nas funções de planeamento e controlo. Neste sentido, utilizaria a informação produzida pelo ABC, no plano de atividades, na proposta orçamental e no relatório de atividades da SF?
QD2 - Guião de entrevista ao Superintendente das Finanças	
Relevância para apoio à gestão da SF	1. Reconhece a atividade da SF nas Atividades Macro (apenas gestão corrente) elencadas no anexo A? 2. Considera que estas atividades contribuem para orientar a sua atenção para a gestão de atividades (do que se faz, e não do que se gasta) facilitando a realização de objetivos e a melhoria da produtividade? 3. Utilizaria a informação proporcionada pelo ABC para solicitar aos responsáveis intermédios propostas de melhorias nas atividades que exercem quotidianamente? 4. Apesar de não estarem definidos os requisitos de informação para a Defesa, seria importante para a gestão da SF, efetuar uma comparação com as atividades dos outros Ramos das Forças Armadas, permitindo uma análise sobre as melhores práticas? 5. E para a fundamentação económica de decisões de gestão como, por exemplo, para justificar a entrega ou não, de determinadas atividades a entidades externas (outsourcing)?
Relevância para a prestação de contas	1. Dado o carácter público das entidades sujeitas à aplicação do SNC-AP, a norma de contabilidade de gestão, estabelece que as informações providas da contabilidade de gestão devem constar dos documentos de prestação de contas, numa ótica não apenas de utilizador interno, mas também do utilizador externo. Neste sentido, utilizaria a informação produzida pelo ABC na síntese de atividades da SF, com vista a integrar o Relatório de Gestão da Marinha?
O ABC como método de custeio	1. Consideraria implementar o ABC, tendo em conta a relevância que foi possível apurar nas perguntas a cima formuladas?



Apêndice D — Análise das entrevistas para resposta à QD1

Quadro 5 - Análise das entrevistas para resposta à QD1

Indicador		Aspetos relevantes		
Entrevistado 1: CFR AN Rui Jorge Pereira Lourenço - Chefe da Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão (DCFG) da DAF				
Contexto da entrevista: realizada na DAF, em 17 de outubro de 2019				
Atividades	<ul style="list-style-type: none"> ❖ A atividade “Estudar, definir e promover a normalização e implementação dos sistemas contabilísticos e orçamentais e propor as instruções necessárias ao seu funcionamento e manutenção” pode ser agregada na atividade transversal “Estudar e propor instruções e outros instrumentos de apoio técnico, no âmbito das respetivas competências” uma vez que o produto é a proposta de instruções. ❖ A atividade “Obter, compilar, tratar e arquivar a informação de natureza financeira e contabilística” pode ser substituída pela atividade “Assegurar os reportes a entidades externas da Entidade Contabilística Marinha” por melhor se adequar à realidade das tarefas efetuadas pela DCFG. ❖ A atividade “Analisar a qualidade dos dados e a coerência da informação financeira e patrimonial da Marinha residente no sistema de informação financeira e patrimonial e prestar apoio técnico especializado à exploração deste sistema” são duas atividades distintas, pelo o que o apoio técnico ao SIGDN deverá ser desagregado numa única atividade. ❖ Dever ser incluída como atividade o acompanhamento de auditorias realizadas por entidades externas à Marinha pois é uma atividade muito relevante em termos de tempo dedicado e distinta de todas as outras já identificadas. ❖ Sim, as atividades, com as alterações sugeridas, refletem as tarefas da DCFG. 			
Recursos	<ul style="list-style-type: none"> ❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Utilizamos os restantes recursos em todas as atividades e de forma indireta, à exceção das deslocações e estadas que poderemos eventualmente necessitar numa deslocação à Secretaria-Geral do MDN. ❖ Utilizamos as atividades de suporte de aprovisionamento, apoio de secretaria e apoio de informática em todas as atividades. 			
Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	4	Conta da Marinha	N.º de documentos produzidos	Tribunal de Contas
	5	Imagem económica, financeira e patrimonial da Marinha	N.º de horas dedicadas à atividade	Marinha
	6	Reportes de informação financeira, económica e patrimonial	N.º de reportes externos	Banco de Portugal; DGO; MDN, outras
	8	Lançamento centralizado de documentos contabilísticos relativos a informação financeira, económica e patrimonial relativa à entidade contabilística Marinha	N.º de rotinas/transações mensais efetuadas no SIGDN	Marinha
	9	Qualidade dos dados e informação financeira	N.º de horas dedicadas à atividade	Marinha
	10	Apoio à exploração do SIGDN	Nº de pedidos de apoio	Marinha
	24	Prestação de informação solicitada no âmbito das auditorias	N.º de horas dedicada a cada atividade inspetiva	Entidades inspetoras
12	Elaborar normas	N.º de normas produzidas	Marinha	



	13	Elaboração de instruções	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de pareceres	N.º de pareceres efetuado	Marinha
Indicador	Aspetos relevantes			
Entrevistado 2: CTEN AN Gapar Mota - Chefe da Secção de Planeamento e Estatística (SPE) da DAF Contexto da entrevista: realizada na DAF, em 17 de outubro de 2019				
Atividades	<ul style="list-style-type: none"> ❖ A atividade assegurar e elaboração da proposta orçamental da Marinha e efetuar a gestão consolidada dos orçamentos aprovados” corresponde a duas atividades distintas, com finalidades diferentes e executadas por duas secções diferentes. ❖ As atividades apresentadas representam as tarefas executadas pela SPE. 			
Recursos	<ul style="list-style-type: none"> ❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Os restantes recursos identificados são utilizados em todas as atividades, à exceção das deslocações e estadas que não utilizo. A utilização de material de escritório é residual pois os meus processos estão praticamente todos desmaterializados. ❖ As atividades de aprovisionamento, apoio de secretaria e apoio de informática suportam todas as atividades da SPE. 			
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	1	Elaboração do QPPO (Quadro Plurianual de Programação Orçamental) anual	N.º de documentos do QPPO	MDN e DGO
	2	Elaboração de instruções para planeamento orçamental do ano Elaboração da Política de Financiamento de Marinha (PFM) Elaboração da Proposta Orçamental da Marinha (POM) Elaboração da Proposta Orçamental (PO)	N.º de documentos macro basilares do Processo de Planeamento Orçamental	Marinha, MDN e DGO
	7	Contributos para os conteúdos padronizados Recolha dos dados estatísticos Informação a pedido	N.º de documentos/informação prestada	Marinha, e outras entidades externas
	13	Elaboração de normas e instruções	N.º de normas e instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de análises, apontamentos e pareceres	N.º de análises, apontamentos e pareceres efetuados	Marinha
Indicador	Aspetos relevantes			
Entrevistado 3: CTEN AN Jorge Sousa Machado - Chefe da Secção de Gestão Orçamental (SGO) da DAF Contexto da entrevista: realizada na DAF, em 17 de outubro de 2019				
Atividades	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Para as atividades serem representativas das tarefas executadas pela DGO considero importante incluir as atividades “Análise e reencaminhamento dos processos indemnizatórios e de acidentes em serviço” e “Assegurar os reportes a entidades externas da Entidade Contabilística Marinha”. 			
Recursos	<ul style="list-style-type: none"> ❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Utilizamos todos os recursos restantes de forma indireta a todas as atividades com exceção das deslocações e estadas que não utilizamos. ❖ Utilizamos as atividades de suporte de aprovisionamento, apoio de secretaria e apoio de informática. 			



	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	3	Alterações orçamentais verticais Pedidos de abertura de crédito especial Atribuições orçamentais	N.º de alterações orçamentais	Marinha
	5	Panorama orçamental da Marinha	É uma atividade diária	Marinha
	6	Reportes de informação orçamental	N.º de reportes	DGO, SGMDN, Entidade coordenadora do programa orçamental
	11	Processos que são remetidos à Secretaria-Geral do Ministério das Finanças	Nº de processos	SGMF
	12	Elaboração de normas	N.º de normas produzidas	Marinha
	13	Elaboração de instruções	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de pareceres	N.º de pareceres efetuados	Marinha
Indicador	Aspetos relevantes			
Entrevistado 4: CTEN AN Luís Miguel Dias Lourenço - Chefe da Divisão de Contabilidade Financeira (DCF) da DCOF Contexto da entrevista: realizada na DCOF, em 17 de outubro de 2019				
Atividades	<ul style="list-style-type: none"> ❖ As atividades elencadas representam a totalidade das tarefas da DCF. ❖ As atividades contemplam um conjunto de tarefas homogéneas que contribuem para o output de cada atividade com exceção da atividade “Assegurar a direção e execução de operações financeiras centrais de emissão e liquidação de faturas, de cobrança de receitas e de concretização de pagamentos processados e liquidados por outros órgãos e serviços da Marinha” que contempla dois processos distintos - o da receita e o da despesa. 			
Recursos	<ul style="list-style-type: none"> ❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Utilizamos os restantes recursos identificados em todas as atividades e de forma indireta, à exceção das deslocações e estadas, que utilizamos pontualmente, por exemplo, para deslocações à SG-MDN. ❖ Utilizamos as atividades de suporte de aprovisionamento, apoio de secretaria e apoio de informática. 			
	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	15	Arrecadação da receita das unidades que não têm ODCCR	N.º de faturas de receita emitidas	Marinha
	16	Pagamentos processados	N.º de propostas de autorização de despesa pagas	Marinha
	13	Colaboração na elaboração de instruções no âmbito das competências da DCOF	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Colaboração na elaboração de pareceres e prestação de apoio técnico especializado no âmbito das competências da DCOF	N.º de pareceres efetuados	Marinha
Indicador	Aspetos relevantes			



Entrevistado 5: CTEN AN António Nunes Cardoso - Chefe da Divisão de Administração e Fiscalidade (DAFI) da DCOF				
Contexto da entrevista: realizada na DCOF, em 15 de novembro de 2019				
Atividades	❖ Todas as atividades são representativas da atividade da Divisão de Administração e Fiscalidade.			
Recursos	❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Utilizamos todos os outros recursos em todas as atividades e de forma indireta, à exceção das deslocações e estadas, que não utilizamos. ❖ Utilizamos as atividades de suporte de aprovisionamento, apoio de secretaria e apoio de informática indiretamente em todas as atividades.			
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	17	Declarações produzidas no âmbito das obrigações legais da entidade fiscal Marinha	N.º de declarações emitidas no âmbito do imposto sobre o rendimento do imposto sobre o consumo	AT, CGA, SS
	2	Proposta de orçamento no âmbito das despesas com o pessoal	Esta proposta é entregue à DAF	
	20	Processamento de descontos sobre vencimentos	N.º de descontos mensal	AT, CGA, SS, IASFA, ADSE, outras entidades
	13	Elaboração de instruções no âmbito da DAFI	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de pareceres	N.º de pareceres emitidos	Marinha
Indicador	Aspetos relevantes			
Entrevistado 6: CFR AN António Carujo Dimas - Chefe da Divisão de Vencimentos e Abonos (DVA) da DCOF				
Contexto da entrevista: realizada na DCOF, em 8 de novembro de 2019				
Atividades	❖ Todas as atividades são homogéneas e representativas da atividade da DVA embora com diferentes pesos em termos de horas dedicadas.			
Recursos	❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Utilizamos todos os outros recursos, em todas as atividades e de forma indireta, à exceção das deslocações e estadas, que não utilizamos. ❖ Utilizamos as atividades de suporte de aprovisionamento, apoio de secretaria e apoio de informática indiretamente em todas as atividades.			
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	2	Contribuímos com algumas rúbricas para a proposta orçamental da Marinha no âmbito das despesas com pessoal	-	Marinha
	18	Pagamento de vencimentos mensal	N.º de vencimentos individuais processados	Marinha
	19	Pagamento de vencimentos mensal	N.º de NII com abonos / suplementos pagos "fora" do processamento automático	Marinha
	13	Elaboração de instruções no âmbito da DVA	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de pareceres	N.º de pareceres emitidos	Marinha
Indicador	Aspetos relevantes			



Entrevistado 7: CTEN AN Duarte Manuel Henriques da Costa - Chefe da Divisão de Análise e Controlo Interno (DACI)				
Contexto da entrevista: realizada na DACF, em 8 de novembro de 2019				
Atividades	❖ Todas as atividades são homogéneas, distintas entre si e contemplam todas as tarefas desempenhadas pela DACI			
Recursos	<ul style="list-style-type: none"> ❖ O custo-benefício de atribuir os gastos com material de escritório a cada atividade não se justifica pelo que deverá ser considerado como um gasto indireto a todas as atividades. ❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. Os gastos com deslocações e estadas deverão ser imputados diretamente à atividade auditoria pois são gastos representativos do custo total da atividade. ❖ Utilizamos todos os outros recursos elencados de forma indireta em todas as atividades. 			
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	4	Parecer sobre a Conta da Marinha	N.º de mapas produzidos	Marinha
	21	Proporcionar informação financeira e patrimonial às diversas UEO da Marinha relativamente à execução e gestão das suas atividades	N.º de processos de despesa e de receita "O que está verdadeiramente na origem dos custos é a quantidade da informação que tem que ser analisada"	Marinha
	22	Relatórios produzidos no âmbito da prestação de contas internas	N.º de sub-entidades contabilísticas	Marinha
	23	Análise de elementos da informação financeira	N.º de processos de despesa e de receita	Marinha
	12	Contributos para a produção de normativo e elaboração de normas no âmbito das competências da DACF	N.º de normas produzidas	Marinha
	13	Elaboração de instruções no âmbito das competências da DACF	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de pareceres no âmbito das competências da DACF	N.º de pareceres emitidos	Marinha
Indicador Aspetos relevantes				
Entrevistado 8: CTEN AN Nuno Tomé Mira Rodrigues - Chefe da Divisão de Estudos e Metodologias de Auditoria e Controlo (DEMAC)				
Contexto da entrevista: realizada na DACF, em 8 de novembro de 2019				
Atividades	❖ Todas as atividades representam tarefas homogéneas e a totalidade da atividade desenvolvida pela DEMAC			
Recursos	<ul style="list-style-type: none"> ❖ O custo-benefício de atribuir os gastos com material de escritório a cada atividade não se justifica pelo que deverá ser considerado como um gasto indireto a todas as atividades pelo que podem ser imputados na medida da imputação dos recursos humanos a cada atividade. ❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ Não utilizo as deslocações e estadas. ❖ Utilizo todos os outros recursos elencados de forma indireta em todas as atividades da DEMAC. ❖ No SIGDN os índices estatísticos são a figura utilizada para imputação dos custos indiretos. A ideia é, exceto para o que é imputado diretamente, e isso vai implicar um trabalho acrescido, os índices serem escolhidos de forma a serem mais ou menos constantes. Os índices a serem alterados que sejam numa 			



	perspetiva de continuidades para o futuro. Este aspeto é um fator muito importante no sucesso de um modelo de contabilidade de gestão. A evolução determinou que o sistema de contabilidade de gestão anterior não tivesse sucesso, pois não foi alimentado e obrigava a um trabalho contínuo para efeitos de apuramento de custos.			
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	26	Análise de elementos da informação financeira	N.º de documentos formais emitidos	Marinha
	12	Contributos para a produção de normativo Elaboração de normas no âmbito das competências da DACF	N.º de normas produzidas	Marinha
	13	Elaboração de instruções no âmbito das competências da DACF	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Elaboração de pareceres no âmbito das competências da DACF	N.º de pareceres emitidos	Marinha
Indicador Aspetos relevantes				
Entrevistado 9: CFR AN Eduardo Jorge Calado Marques- Chefe da Divisão de Auditoria e Avaliação de Risco (DAAR) Contexto da entrevista: realizada na DACF, em 15 de novembro de 2019				
Atividades	❖ As atividades representem um conjunto de tarefas homogéneas e contemplam as tarefas desempenhadas pela DAAR.			
Recursos	❖ É possível atribuir horas/homem diretamente às atividades. ❖ As deslocações e estadas apenas utilizo para a atividade de auditoria. ❖ Utilizo todos os outros recursos elencados de forma indireta em todas as atividades da DAAR.			
<i>Outputs e Cost Drivers de Atividades e Objetos de custo</i>	Atividade	Outputs	Cost drivers de atividades	Destinatários
	24	Consolidação da informação financeira solicitada pela entidade inspetiva externa Os pedidos de informação para o setor financeiro da Marinha são consolidados na DACF e têm por vezes os contributos das restantes Direções da SF	N.º de pedidos de informação satisfeitos	Marinha
	25	Auditorias de Processo Temáticas e de Gestão	N.º de relatórios produzidos no âmbito das auditorias setoriais As auditorias setoriais exigem uma abrangência muito grande em termos de análise da informação comparativamente às restantes auditorias	Marinha
	13	Colaboração nas instruções produzidas no âmbito da DACF	N.º de instruções produzidas	Marinha
	14	Colaboração nos pareceres produzidos no âmbito das competências da DACF	N.º de pareceres emitidos	Marinha

Fonte: adaptado a partir de Lourenço R. J. (2019), Mota (2019), Machado (2019), Lourenço L. M. (2019), Cardoso (2019), Dimas (2019), Costa (2019), Rodrigues (2019), Marques (2019).



Apêndice E — Identificação das atividades de gestão corrente através da análise aos RI

Quadro 6 - Atividades primárias da SF por análise dos RI

Departamentos produtivos	Atividades
DAF	A Elaborar os planos financeiros globais e apoiar, no âmbito técnico, a elaboração dos planos financeiros setoriais e dos correspondentes orçamentos
	B Assegurar e elaboração da proposta orçamental da Marinha e efetuar a gestão consolidada dos orçamentos aprovados
	C Elaborar a Conta da Marinha, propor ao Superintendente das Finanças a sua aprovação superior, bem como assumir a representação da Marinha, em termos funcionais, junto do Tribunal de Contas
	D Proceder à avaliação sistemática da situação económica, financeira e patrimonial da Marinha
	E Estudar, definir e promover a normalização e implementação dos sistemas contabilísticos e orçamentais e propor as instruções necessárias ao seu funcionamento e manutenção
	F Obter, compilar, tratar e arquivar a informação de natureza financeira e contabilística
	G Organizar e analisar as estatísticas relacionadas com o planeamento, a programação e a execução dos sucessivos orçamentos
	H Assegurar, no âmbito orçamental, e contabilístico a execução de transações respeitantes à entidade contabilística «Marinha» no sistema de informação financeira e patrimonial
	I Analisar a qualidade dos dados e a coerência da informação financeira e patrimonial da Marinha residente no sistema de informação financeira e patrimonial e prestar apoio técnico especializado à exploração deste sistema
	J Elaborar e atualizar as normas relativas à administração financeira e patrimonial da Marinha
	K Estudar e propor instruções e outros instrumentos de apoio técnico, no âmbito das respetivas competências
	L Emitir pareceres e prestar apoio técnico especializado no âmbito das suas competências
DCOF	M Assegurar a direção e execução de operações financeiras centrais de emissão e liquidação de faturas, de cobrança de receitas e de concretização de pagamentos processados e liquidados por outros órgãos e serviços da Marinha
	N Assegurar o cumprimento das obrigações fiscais institucionais e exercer a representação da Marinha junto da autoridade tributária
	O Colaborar na elaboração da proposta orçamental da Marinha no âmbito das despesas com o pessoal
	P Processar, liquidar e pagar os vencimentos, pensões e abonos do pessoal e organizar os correspondentes registos individuais
	Q Pagar os abonos e suplementos processados e liquidados por outros órgãos e serviços da Marinha
	R Entregar as importâncias recebidas e os descontos efetuados nos termos da lei
	S Estudar e propor instruções e outros instrumentos de apoio técnico, no âmbito das respetivas competências
	T Emitir pareceres e prestar apoio técnico especializado no âmbito das suas competências
DACF	U Exercer, no âmbito do sistema de controlo interno, o controlo transversal relativamente a toda a administração financeira e patrimonial da Marinha
	V Analisar e emitir parecer sobre a Conta da Marinha
	X Analisar a prestação de contas interna das entidades contabilísticas da Marinha e elaborar os respetivos relatórios
	Z Analisar sucessivamente a conformidade legal, a regularidade financeira e a economia, eficiência e eficácia das despesas, contratos e demais atos de administração financeira e patrimonial praticados pelas UEO
	AA Executar auditorias setoriais, de processo e temáticas de natureza financeira e patrimonial e acompanhar a edificação das recomendações produzidas nos relatórios de auditorias
	AB Efetuar análises de natureza económico-financeira
	AC Colaborar na produção e atualização de normas relativas à administração financeira e patrimonial da Marinha
	AD Estudar e propor instruções e outros instrumentos de apoio técnico, no âmbito das respetivas competências
AE Emitir pareceres e prestar apoio técnico especializado no âmbito das suas competências	



Apêndice F — Identificação das atividades de suporte através da análise dos RI

Quadro 7 - Atividades de suporte da SF por análise dos RI

De departamentos de suporte:	Atividades	
Secretarias	AF	Receber, registar, classificar, distribuir, expedir e arquivar a correspondência
	AG	Editar, reproduzir e distribuir as diretivas, ordens e outra documentação recebida ou produzida internamente
	AH	Controlar e manter atualizado o registo das publicações e material classificado
	AI	Controlar o arquivo de documentos classificados
	AJ	Operar o sistema de registo de documentação
	AK	Operar o terminal de mensagens militares
	AL	Executar as tarefas de natureza administrativa inerentes à gestão do pessoal em serviço
	AM	Coordenar a utilização e as ações de conservação das infraestruturas e espaços atribuídos ao Gabinete
	AN	Manter atualizado o inventário e cadastro dos bens de imobilizado e proceder periodicamente ao controlo das existências
	AO	Produzir e manter atualizadas normas e procedimentos relativos ao exercício das competências atribuídas
Informática	AP	Gerir e assegurar a manutenção dos sistemas de informação e das infraestruturas tecnológicas da SF, em articulação com o órgão de direção técnica
	AQ	Gerir e assegurar a manutenção dos meios informáticos existentes na SF e promover a contínua melhoria e atualização técnica dos mesmos
	AR	Assegurar o apoio técnico aos utilizadores no âmbito dos sistemas e infraestruturas tecnológicas
	AS	Propor o plano diretor de informática anual e garantir a sua execução após aprovação
Aprovisionamento	AT	Definir e executar as medidas relativas à segurança, integridade, salvaguarda e recuperação da informação
	AU	Elaborar a proposta orçamental da DCOF relativa ao funcionamento dos órgãos da SF e, uma vez aprovada, proceder à sua execução
	AV	Promover a aquisição dos bens e serviços necessários ao funcionamento dos órgãos da SF
	AX	Manter atualizado o inventário e cadastro dos bens de imobilizado e proceder periodicamente ao controlo das existências
Superintendente das Finanças	AZ	Processar e liquidar todas as despesas no âmbito das competências atribuídas
	BA	Administrar a SF
	BB	Exercer a autoridade funcional e técnica no domínio dos recursos financeiros
	BC	Apoiar o Chefe do Estado-Maior da Armada (CEMA) na administração financeira e patrimonial da Marinha
	BD	Propor a atualização da legislação e regulamentação da administração financeira e patrimonial
	BE	Promulgar diretivas, publicações e documentação normativa, designadamente manuais, normas e instruções técnicas especializadas, no âmbito da sua autoridade técnica
	BF	Promover o controlo interno da administração financeira e patrimonial da Marinha
	BG	Propor para aprovação os regulamentos internos dos órgãos da SF
	BH	Estabelecer as orientações para a atuação dos órgãos da SF, aprovar o plano de atividades setorial e assegurar a elaboração do respetivo relatório
	BI	Controlar e avaliar a execução do plano de atividades, a concretização dos objetivos definidos e a utilização dos recursos disponibilizados, por parte dos órgãos da SF
	BJ	Assegurar a participação nos projetos de elaboração e alteração de atos legislativos e regulamentos administrativos que tenham implicações de natureza económica, financeira e patrimonial
	BK	Definir as atividades de inspeção e auditoria a realizar nas unidades, estabelecimentos e órgãos (UEO), no âmbito das suas competências
	BL	Dar parecer sobre os assuntos relacionados com o Sistema de Formação Profissional da Marinha que tenham implicações no exercício das funções financeiras
	BM	Coordenar os procedimentos relativos à instrução do processo de prestação de contas da Marinha ao Tribunal de Contas
BN	Promover a execução dos processos conducentes à elaboração de planos financeiros globais e da proposta orçamental da Marinha	
BO	Promover e participar em iniciativas de investigação, desenvolvimento e inovação, no domínio da respetiva área de responsabilidade, em coordenação com os demais órgãos com responsabilidades naquele âmbito	
Gabinete do Superintendente das Finanças	BP	Prestar assessoria e emitir pareceres, em colaboração com os restantes órgãos da SF, no âmbito da administração financeira e patrimonial
	BQ	Proceder à recolha, tratamento e divulgação interna de documentação científica e técnica de interesse para a SF
	BR	Colaborar no estudo dos projetos de diplomas que tenham implicações de natureza económica e financeira
	BS	Estudar e propor, em colaboração com os restantes órgãos da SF, a uniformização dos métodos e procedimentos relativos à atividade administrativo-financeira
	BT	Estudar e promover, em colaboração com os restantes órgãos da SF, a atualização dos normativos e publicações relativos à administração financeira e patrimonial da Marinha
	BU	Apoiar e coordenar as atividades protocolares do Superintendente
	BV	Apoiar e coordenar a ação dos órgãos da SF nas matérias que forem determinadas
	BX	Assegurar a implementação, funcionamento, revisão e melhoria contínua da gestão da segurança e saúde no trabalho, do ambiente e eficiência energética nos órgãos da SF, cumprindo com o normativo em vigor

**Apêndice G – Análise dos gastos financeiros da SF****Quadro 8 - Gastos recorrentes nas atividades da SF**

Contas	Recursos	Categorias de Recursos	Classificação gastos
POCP/6162000000 CMVMC-Mat.Sub.	Outros bens	Bens e serviços diversos	Incorporável
POCP/6221210000 Comb-Para viaturas			
POCP/6221590000 Utensílios diversos			
POCP/6221600000 Livros e doc técnica	Livros e documentação técnica		
POCP/6221710000 Mat escritório div	Material de escritório	Material de escritório	
POCP/6221720000 Consumíveis inform			
POCP/6221800000 Artigos para oferta	Prêmios, condecorações e ofertas	Bens e serviços diversos	
POCP/6221922000 Loc mat informática	Locação material informática	Locação material informática	
POCP/6222210000 Com serviços postais	Comunicações postais	Comunicações	
POCP/6222220000 Comunicações fixas	Comunicações fixas de voz		
POCP/6222230000 Comunicações móveis	Comunicações móveis		
POCP/6222290000 Outras Comunicações	Out Serv Comunicações		
POCP/6222500000 Transp mercadorias	Transportes	Bens e serviços diversos	
POCP/6222600000 Transportes pessoal			
POCP/6222710000 DE - viagens	Deslocações e estadas	Deslocações e estadas	
POCP/6222790000 DE - outros			
POCP/6223110000 Contencioso			Não incorporável
POCP/6223220000 CR de edifícios	Conservação de bens	Conservação de bens	Incorporável
POCP/6223230000 CR equip básic-Peças			
POCP/6223260000 CR equip administ			
POCP/6223290000 CR out equip - Peças			
POCP/6223420000 limp,hig e conf-mat	Limpeza e Higiene	Limpeza e higiene	
POCP/6223607000 Alimentação			Não incorporável
POCP/6223699000 O.Trab.Especializado	Assistência técnica - Outros	Bens e serviços diversos	Incorporável
POCP/6223699000 O.Trab.Especializado			
POCP/6224110000 Material Lúdico	Material educação cultura e recreio		
POCP/6229810000 OF-Não especificados	Outros bens		
POCP/6229890000 OS-Não especificados	Outros serviços		
POCP/6320000000 Subs corr concedidos			Não incorporável
POCP/6511000000 Imposto sobre o VA			
POCP/6623000000 AE-Equip mat básico	Amortizações	Amortizações	Incorporável
POCP/6626000000 AE-Equip administrat			
POCP/6629000000 AE-Out imob corpórea			
POCP/6710000000 PE-Para cobr duvidos			Não incorporável
POCP/6813000000 Juros de Mora			
POCP/6850000000 Dif câmbio desfav			
POCP/6881000000 Serviços bancários	Serviços bancários	Bens e serviços diversos	Não incorporável
POCP/6920000000 Dívidas incobráveis			Não incorporável
POCP/6945000000 PI-Abates			
POCP/6961000000 Amortizações			
POCP/6972000000 Entrega de saldos			
POCP/6976200000 CCEA-Forn e serviços			
POCP/6976400000 CCEA-Despesa pessoal			
POCP/6979000000 CCEA-Out correcções			
POCP/6981000000 Indemnizações			
POCP/64 Gastos com o pessoal	Pessoal	Pessoal	Incorporável



Apêndice H — Análise das entrevistas para resposta à QD2

Quadro 9 - Análise das entrevistas para resposta à QD2

Indicador	Aspetos relevantes
Entrevistado 10: CFR AN Carlos Manuel Cardoso da Silva- Chefe do Gabinete do Superintendente das Finanças. Contexto da entrevista: realizada na SF, em 10 de janeiro de 2020	
Gestão por atividades	<ul style="list-style-type: none">❖ Sim, a atividade de acompanhamento de auditorias externas é relevante e considera-se relevante a sua inclusão no ABC proposto. Pelo facto de não constar do atual regulamento interno poderá ser acautelado numa futura revisão do mesmo.❖ O ABC contribui para uma ferramenta de gestão de atividades na medida em que permite perceber o que a SF “produz” e não apenas o que gasta. O importante para a tomada de decisão é perceber os custos das atividades e não os gastos de forma ampla.❖ Sim, reconheço a atividade da SF, nas atividades primárias que foram selecionadas para o ABC.
Eficiência e relação custo-eficácia das atividades	<ul style="list-style-type: none">❖ Saber o custo de cada atividade permite apoiar o processo de tomada de decisão. Consigo medir o grau eficiência, uma vez, que é possível comparar os custos das atividades em períodos homólogos. Se for adotada uma medida que tenha impacto nos custos da SF permite, através do ABC, medir qual o seu impacto, contribuindo assim para apoiar a tomada de decisão.❖ No entanto, não é possível medir o custo-eficácia uma vez que a informação produzida pelo modelo proposto não é suficiente para atingir esse propósito. Se aumentar o número de <i>cost drivers</i> melhora a minha eficiência, mas não me permite medir a relação custo-eficácia das atividades.
Prestação de contas	<ul style="list-style-type: none">❖ O ABC poderá, no final de cada exercício económico, contribuir para elaboração do Relatório de Gestão, um dos documentos necessário para a prestação de contas ao Tribunal de Contas, e contribuir ainda para a elaboração do relatório de atividades, se o ABC for utilizado como <i>input</i> para a elaboração do plano de atividades. Como existem custos que estão associados aos gastos, o ABC poderá também contribuir para a elaboração da proposta orçamental.❖ O conhecimento dos custos de cada atividade do ano n-1, permite de uma forma mais sustentada prever as necessidades para o ano n, facilitando assim a elaboração da respetiva proposta orçamental.
Entrevistado 11: CALM AN Nelson Alves Domingos - Superintendente das Finanças Contexto da entrevista: entrevista escrita, em 22 de janeiro de 2020	
Gestão por atividades	<ul style="list-style-type: none">❖ Considero que, no geral, as atividades elencadas resumem de forma adequada o espectro de atividades da competência da SF.❖ Para a gestão das atividades da SF, o mais relevante será a identificação dos custos das atividades [...]. Nesse sentido, o método ABC apresentado, ao identificar as atividades primárias da SF e, posteriormente, ao agregar as mesmas nas atividades macro apresentadas, poderá disponibilizar um indicador de rápida consulta que permita orientar a minha atenção a nível macro sobre o desempenho das diversas atividades, e consequentemente, permitir uma análise mais fina por parte da gestão intermédia.
Melhoria continuada da SF	<ul style="list-style-type: none">❖ Este método, como referido anteriormente, é passível de ser utilizado pela gestão intermédia, contribuindo com informação para integrar propostas de melhorias no desempenho das atividades sob a sua responsabilidade.



<i>Benchmarking</i>	<ul style="list-style-type: none">❖ Sendo o benchmarking uma ferramenta de gestão poderá ser utilizada como uma ferramenta para a melhoria das atividades da SF.❖ Considero que o benchmarking não deverá ser utilizado tendo em conta uma entidade que seja muito diferente (por exemplo de natureza privada), no entanto, uma vez que a atividade financeira é muito semelhante nos três Ramos das Forças Armadas, a utilização desta ferramenta é pertinente. Ainda para mais, tendo em conta que os três Ramos utilizam o mesmo sistema de informação (SIG-DN), afigura-se assim ser possível e pertinente a utilização da ferramenta de benchmarking, considerando um mesmo período de análise, caso seja tomada, a nível da gestão superior das FFAA, a decisão da partilhar de informação com este propósito.
<i>Outsourcing</i>	<ul style="list-style-type: none">❖ Numa situação em que esteja confrontado com redução de pessoas para o desenvolvimento das atividades da SF, sabendo o valor do custo de atividades e sendo possível a comparação com o preço oferecido pelo mercado esta ferramenta, será sem dúvida útil para apoio à decisão no que concerne à opção pelo <i>outsourcing</i>. A opção pelo <i>outsourcing</i> poderá permitir a realocação das pessoas, entretanto disponíveis, a outra atividade. Relevo, no entanto, que existem outros fatores para além do custo que têm relevância ao nível deste tipo de decisão (realização interna ou outsourcing de determinada atividade) e que terão sempre que ser considerados.
Prestação de contas	<ul style="list-style-type: none">❖ O ABC permite-me satisfazer um conjunto de necessidades de informação que devem constar na Síntese de Atividades da SF e, por sua vez, no Relatório de Gestão da Marinha, pelo que seria claramente uma ferramenta de apoio bastante valiosa na elaboração dos referidos documentos.
O ABC como método de custeio	<ul style="list-style-type: none">❖ O ABC, enquanto método de custeio, é relevante para a satisfação de um conjunto de necessidades de informação pertinentes e significativas para a gestão corrente da SF. Nesse sentido, o ABC é, aparentemente, um método de custeio a ser considerado, no âmbito da contabilidade de gestão da SF, tendo em conta a NCP do SNC-AP. No entanto, a escolha final carecerá sempre de uma comparação com outros métodos de custeio.

Fonte: adaptado a partir de (Domingos, 2020) (Silva, 2020)



Apêndice I — Agrupamento das atividades primárias da SF em atividades macro

Quadro 10 - Identificação das atividades macro por análise dos RI

Atividades Macro	Atividades primárias ABC	Atividades	D A F	D C O F	D A C F
A	Elaborar os planos financeiros de médio e longo prazo e a proposta de orçamento da Marinha				
	1	Elaborar os planos financeiros globais de médio e longo prazo	x		
	2	Elaboração da proposta orçamental da Marinha	x	x	
B	Assegurar as atividades da Marinha no domínio da administração dos recursos financeiros, compreendendo a administração financeira e patrimonial				
	3	Efetuar a gestão consolidada dos orçamentos aprovados	x		
	5	Proceder à avaliação sistemática da situação económica, financeira e patrimonial da Marinha	x		
	6	Assegurar os reportes a entidades externas da Entidade Contabilística Marinha	x		
	7	Organizar e analisar as estatísticas relacionadas com o planeamento, a programação e a execução dos sucessivos orçamentos	x		
	8	Assegurar, no âmbito orçamental, e contabilístico a execução de transações respeitantes à entidade contabilística «Marinha» no sistema de informação financeira e patrimonial	x		
	9	Analisar a qualidade dos dados e a coerência da informação financeira e patrimonial da Marinha residente no sistema de informação financeira e patrimonial	x		
	11	Análise e reencaminhamento dos processos indemnizatórios e de acidentes em serviço	x		
	15	Assegurar a direção e execução de operações financeiras centrais de emissão e liquidação de faturas, de cobrança de receitas		x	
	16	Assegurar a concretização de pagamentos processados e liquidados por outros órgãos e serviços da Marinha		x	
	17	Assegurar o cumprimento das obrigações fiscais institucionais e exercer a representação da Marinha		x	
	18	Processar, liquidar e pagar os vencimentos, pensões e abonos do pessoal e organizar os correspondentes registos individuais		x	
	19	Processar e pagar os suplementos de outros órgãos e serviços da Marinha		x	
20	Entregar as importâncias recebidas e os descontos efetuados nos termos da lei		x		
C	Assegurar o funcionamento do sistema de controlo interno da administração financeira e patrimonial da Marinha				
	21	Exercer, no âmbito do sistema de controlo interno, o controlo transversal relativamente a toda a administração financeira e patrimonial da Marinha			x
	22	Analisar a prestação de contas interna das entidades contabilísticas da Marinha e elaborar os respetivos relatórios			x
	23	Analisar sucessivamente a conformidade legal, a regularidade financeira e a economia, eficiência e eficácia das despesas, contratos e demais atos de administração financeira e patrimonial praticados pelas UEO			x
	24	Acompanhamento de auditorias externas			x
	25	Executar auditorias setoriais, de processo e temáticas de natureza financeira e patrimonial e acompanhar a edificação das recomendações produzidas nos relatórios de auditorias			x
	26	Efetuar análises de natureza económico-financeira			x
D	Instruir o processo de prestação de contas da Marinha ao Tribunal de Contas				
	4	Elaborar a Conta da Marinha	x		x
E	Definir e promover a normalização dos sistemas contabilísticos e orçamentais e propor as instruções necessárias à respetiva utilização e manutenção				
	10	Prestar apoio técnico especializado à exploração do sistema de informação financeira e patrimonial	x		
F	Elaborar diretivas, planos, estudos, propostas, informações, pareceres, normas e instruções relativos à administração dos recursos financeiros				
	12	Elaborar e atualizar as normas relativas à administração financeira e patrimonial da Marinha	x		x
	13	Estudar e propor instruções e outros instrumentos de apoio técnico, no âmbito das respetivas competências	x	x	x
	14	Emitir pareceres e prestar apoio técnico especializado no âmbito das suas competências	x	x	x