



Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa  
ISSN: 2674-5895  
INDEG-IUL - ISCTE Executive Education

GOMES, PAULO; RIBEIRO, ANTÓNIO; GIMRANOVA, FATIMA  
A contabilidade de gestão e a aplicabilidade do método ABC no ensino superior militar  
da Academia Militar: um modelo de apoio à tomada de decisão e de desempenho  
Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa,  
vol. 21, núm. 1, 2022, Janeiro-Abril, pp. 1-26  
INDEG-IUL - ISCTE Executive Education

DOI: <https://doi.org/10.12660/rgplp.v21n1.2022.83339>

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=568072416001>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais informações do artigo
- Site da revista em redalyc.org

redalyc.org  
UAEM

Sistema de Informação Científica Redalyc

Rede de Revistas Científicas da América Latina e do Caribe, Espanha e Portugal

Sem fins lucrativos acadêmica projeto, desenvolvido no âmbito da iniciativa  
acesso aberto

# A contabilidade de gestão e a aplicabilidade do método ABC no ensino superior militar da Academia Militar: um modelo de apoio à tomada de decisão e de desempenho

PAULO GOMES<sup>1</sup>

ANTÓNIO RIBEIRO<sup>2</sup>

FATIMA GIMRANOVA<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Academia Militar / Departamento de Administração e Liderança, Amadora – Portugal

<sup>2</sup> Academia Militar / Mestrado Integrado em Ciências Militares, Amadora – Portugal

## Resumo

O presente artigo tem como objetivo analisar a importância da contabilidade de gestão (CG) e a aplicabilidade do método *activity based costing* (ABC) no ensino superior militar português, nomeadamente no apoio à tomada de decisão e ao desempenho da Academia Militar (AM) portuguesa. A AM, sendo uma instituição de ensino superior militar, exige grande gestão de recursos financeiros e humanos para a formação de futuros oficiais de Exército e de Guarda Nacional Republicana, podendo ser favorecida com o uso da CG no seu apoio ao desempenho e à tomada de decisão. O Sistema de Normalização Contabilística na Administração Pública portuguesa (SNC-AP) exige informação que possa apoiar a gestão nos processos internos no apuramento de custos e na tomada de decisão de uma instituição. Dessa forma, o SNC-AP contempla a norma 27 (NCP 27) dedicada à CG, que se baseia no método ABC como forma de apuramento dos custos estruturais e dos produtos e/ou serviços. Ao nível da metodologia, foi efetuada uma análise quantitativa, mediante recolha de dados estatísticos por questionário, para testar as hipóteses. Recorreu-se a correlações entre variáveis, uma regressão linear múltipla e análise de diferenças estatísticas. A amostra recaiu em 32 militares e civis com responsabilidades no apoio à tomada de decisão e no desempenho organizacional da AM. Os resultados mostram que a CG constitui uma influência positiva para toda a estrutura organizacional da AM, mais precisamente ao nível organizacional tático (médio e longo prazo), relevando-se a importância dos recursos financeiros consumidos e dos produtos gerados pelas estruturas organizacionais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Método ABC. Ensino superior militar. Contabilidade de gestão. Tomada de decisão. Desempenho público.

Artigo submetido em 02 de março de 2021 e aceito para publicação em 27 de janeiro de 2022.

DOI: <https://doi.org/10.12660/rgplp.v21n1.2022.83339>

# **Management accounting and the applicability of the ABC method in military higher education at the Military Academy: a model for decision making support and performance**

## **Abstract**

This article analyzes the importance of management accounting and the applicability of the activity-based costing (ABC) method in Portuguese military higher education, specifically regarding support in decision making and performance of the Portuguese Military Academy (AM). The AM is a military higher education institution that requires great financial and human resources management. The organization could benefit from management accounting to improve performance and decision-making while pursuing its scope of training future Army and Republican National Guard officers. The Accounting Standardization System in Portuguese Public Administration (SNC-AP) requires information supporting the management of internal processes to determine costs and contribute to improving decision-making. Hence, the SNC-AP contemplates norm 27 (NCP 27) dedicated to management accounting, which is based on the ABC method to calculate the structural costs and the products/services produced. This study tested the hypothesis by adopting quantitative analysis on statistical data collected through a questionnaire. Correlations between variables, multiple linear regression, and analysis of statistical differences were used. The sample consisted of 32 militaries and civilians with responsibilities supporting decision-making and organizational performance at the AM. The results show that management accounting has a positive influence for the entire organizational structure of the AM, especially at the tactical organizational level (medium and long-term plans), highlighting the importance of the financial resources consumed (as input) and the products produced by the organizational structures (outputs).

**KEYWORDS:** ABC method. Military higher education. Management accounting. Decision making. Public performance.

## **Contabilidad de gestión y aplicabilidad del método ABC en la educación superior militar de la Academia Militar: un modelo de apoyo a la toma de decisiones y al desempeño**

## **Resumen**

Este artículo tiene como objetivo analizar la importancia de la contabilidad de gestión y el método ABC en la educación superior militar portuguesa, particularmente, en el apoyo a la toma de decisiones y al desempeño de la Academia Militar Portuguesa. La Academia Militar Portuguesa es una institución militar de educación superior que requiere una gran gestión de los recursos financieros y humanos para la formación de futuros oficiales del Ejército y de la Guardia Nacional Republicana, que puede verse favorecida por el uso de la contabilidad de gestión para respaldar el desempeño y la toma de decisiones. El Sistema de Normalización Contable de la Administración Pública Portuguesa (SNC-AP) requiere información que puede apoyar la gestión en los procesos internos de determinación de costos y toma de decisiones de una institución. De esta forma, el SNC-AP contempla la norma 27 (NCP 27) dedicada a la Contabilidad de Gestión, la cual se basa en el método ABC como forma de calcular los costos estructurales y de los productos y/o servicios. A nivel metodológico, se realizó un análisis cuantitativo, mediante la recopilación de datos estadísticos por cuestionario, para probar las hipótesis. Se utilizaron correlaciones entre variables, regresión lineal múltiple, así como análisis de diferencias estadísticas. La muestra estuvo conformada por 32 militares y civiles con responsabilidad de apoyar la toma de decisiones y el desempeño organizacional de la Academia Militar. Los resultados muestran que la contabilidad de gestión tiene una influencia positiva en toda la estructura organizacional de la Academia Militar, más precisamente a nivel organizacional táctico (mediano y largo plazo), destacando la importancia de los recursos financieros consumidos y de los productos generados por las estructuras organizacionales.

**PALABRAS CLAVE:** Método ABC. Educación superior militar. Contabilidad de gestión. Toma de decisiones. Desempeño público.

## INTRODUÇÃO

Atualmente, as organizações públicas deverão funcionar procurando otimizar o seu desempenho e os seus índices de economia, eficiência, eficácia e produtividade (ALFORD e O'FLYNN, 2009; MOORE, 2012; GOMES, FERNANDES e CARVALHO, 2016). A implementação de adequados sistemas de contabilidade de gestão é fundamental à melhoria do desempenho público (TEIXEIRA, 2016), devendo ser utilizados ao nível das diversas estruturas organizacionais (GRANO, PLATT e VAYSMAN, 2000; OSEIFUAH, 2014).

O atual sistema contabilístico para as administrações públicas recomenda a adoção de uma contabilidade de custos assente no método *activity based costing* (ABC), por meio da norma de contabilidade pública nº 27. Este sistema assenta no Sistema de Normalização Contabilística (SNC-AP) aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro (PORTUGAL, 2015). Apesar de ter sido publicado em 2015, ocorreram diversas prorrogações, levando somente a sua aplicabilidade obrigatória para o subsetor da Educação a partir de 1 de janeiro de 2019.

Para que o desempenho organizacional da Academia Militar (AM) seja otimizado, importa que os recursos existentes (*inputs*) gerem os produtos (*outputs*) desejados, em quantidade e qualidade, por intermédio da organização das atividades, resultando em adequados resultados (*outcomes*) para a sociedade (DOOREN, 2006; OECD, 2009; BOUCKAERT, 2013).

Sendo a AM um estabelecimento de ensino superior militar e não estando ainda implementada a contabilidade de gestão no exército, devido à falta de produção de informação (MENDONÇA, 2020) que permita melhorar o processo de tomada de decisão e o desempenho da AM, importa verificar quais as estruturas organizacionais que dão maior importância à contabilidade de gestão (CG).

Este artigo procura, assim, dar resposta à seguinte questão de investigação: *De que modo a contabilidade de gestão, mediante aplicabilidade do método ABC, influencia o apoio à decisão e o desempenho da Academia Militar?*

Como contributo teórico, verificou-se que a CG, ao nível do setor público, exerce influência no apoio à decisão de todos os níveis de prazo organizacionais (curto, médio e longo). No entanto, é no médio e longo prazos que essa influência é mais importante. Ao nível de contributo prático, verifica-se que as organizações públicas deverão dar uma maior ênfase à CG como instrumento de informação pertinente no momento certo, devendo servir de apoio às decisões diárias, com impacto no presente e no futuro da organização.

Relativamente à estrutura do presente artigo, inicialmente é realizada uma breve introdução ao tema em estudo, na qual é apresentada a questão de investigação à qual o artigo pretende responder. Em seguida, é realizada uma revisão da literatura existente sobre o tema, a qual é complementada e fundamentada por meio do estudo de diversos artigos de relevância. A revisão da literatura encontra-se subdividida em cinco subcapítulos, de forma a se conseguir expor, de maneira coerente e estruturada, os conceitos e temas fundamentais à investigação. Na metodologia, são apresentados os objetivos e hipóteses de investigação, os métodos de recolha de dados, a população, a amostra e as técnicas de análise de dados. Por fim, são apresentados os resultados e as principais conclusões desta investigação, com vista a dar resposta à questão de investigação.

## **REVISÃO DA LITERATURA**

### **A CG no apoio à tomada de decisão**

A principal função do sistema de CG é a produção de informação relevante sobre os custos, rendimentos e resultados, de maneira a possibilitar a correta e eficaz realização de certos processos, como é o caso da elaboração do orçamento, determinação de preços, tarifas e taxas, apuramento de custos de produção, fundamentação econômica de decisões e mensuração e avaliação de desempenho – economia, eficiência, eficácia e qualidade – (TEIXEIRA, 2016).

De acordo com Galvão e Teixeira (2019), cada vez mais destaca-se a importância da CG na Administração Pública, que pode apresentar diversas perspectivas de análise, dentre as quais se destacam: a legal, a de apoio à gestão e a de análise, avaliação e comparação de desempenhos.

Relativamente à CG no apoio à tomada de decisão, diversos autores consideram haver influência na gestão interna das estruturas organizacionais (BURNS e BALDVINSOTTIR, 2005; NOR-AZIAH e SCAPENS, 2007; VICENTE et al., 2009; MAT, 2010; VICENTE, MAJOR e PINTO, 2011). Para além disso, a aplicabilidade da CG deve ser cada vez mais descentralizada e direcionada às atividades nucleares de negócio (BURNS e BALDVINSOTTIR, 2005).

A tomada de decisão pode ser definida como um processo cognitivo importante que consiste na escolha, entre duas ou mais alternativas, de uma solução para um problema. Dentro de uma organização, este processo é feito por um conjunto de profissionais, de uma forma contínua e dinâmica, com o objetivo de melhorar o seu desempenho, constituindo um método vital no funcionamento de todos os setores da empresa (SMELSER e BALTES, 2001).

Diariamente, as organizações têm de lidar com uma quantidade enorme de informação. Caso um dos setores dentro do processo de produção apresente baixa eficiência, toda a gestão fica comprometida. Consequentemente, um elevado desempenho é sinônimo de uma boa gestão (RISHER, 2003). De maneira a facilitar o processo produtivo e a recolha dessa informação, utiliza-se um conjunto de indicadores de desempenho, por meio do qual é possível obter informações quantitativa e qualitativa que permitem guiar os gestores na tomada de decisão.

O processo de tomada de decisão é fortemente influenciado pelas funções de gestão e estrutura organizacional de uma organização. Qualquer gestor responsável pelo desenvolvimento e aprendizagem numa organização defende que as aptidões necessárias para uma boa gestão abrangem uma mistura de três conjuntos de elementos diferentes: proficiência e aptidão demonstradas nas ações diárias; conhecimento, perícia e experiência na tomada de decisão; tratos pessoais, atitudes e valores demonstrados (DEMETER e TAPARDEL, 2013). Assim sendo, estes três conjuntos de elementos podem ser descritos como percepção na forma de agir de um gestor (habilidades), baseada no que ele necessita de saber (conhecimento), e atitude a adotar na tomada de decisão ou implementação de uma política (DEMETER e TAPARDEL, 2013).

## O desempenho organizacional por meio da contabilidade de gestão

Na última década, houve uma mudança significativa na forma de organizar e gerir o trabalho. Vários livros foram escritos acerca das novas práticas de gestão de trabalho, bem como sobre a experiência de empresas proeminentes. Essas mudanças tiveram como objetivo principal aprimorar o desempenho organizacional (RISHER, 2003).

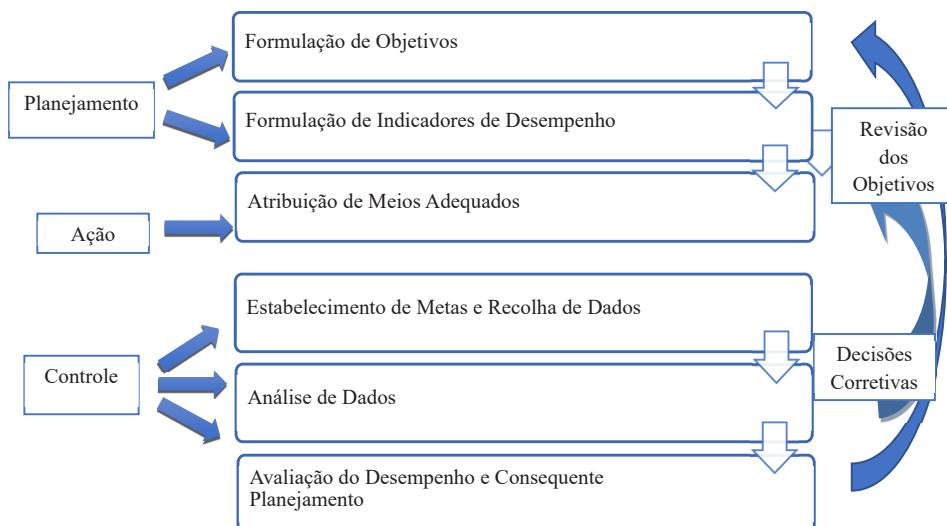
A gestão do desempenho lida com o desafio com que as organizações se deparam ao definir, medir e estimular a *performance* dos trabalhadores com o objetivo de melhorar a *performance* organizacional (DEN HARTOG, BOSELIE e PAAUWE, 2004). Essa gestão deverá envolver a organização, bem como os seus trabalhadores, de maneira que haja melhorias nos processos, no comportamento, na motivação, no trabalho em equipe, no diálogo, no estilo de gestão e nas atitudes organizacionais (RADNOR e BARNES, 2007; NEVES, 2011). Assim sendo, a principal meta do desempenho organizacional público é alinhar a *performance* dos profissionais aos objetivos da empresa e trazer resultados cada vez melhores; para o que, é fundamental a medição do desempenho (BOUCKAERT, 2013; SOUAF, WAZANI e MOUADILI, 2015).

Apesar de a medição do desempenho no setor público ser relativamente recente, uma quantidade substancial de literatura sobre gestão de desempenho foi desenvolvida e publicada, abrangendo temas como: medidas de desempenho, indicadores de desempenho, garantia de qualidade, entre outros. Essa literatura espelhou um desenvolvimento paralelo no qual a linguagem do desempenho tornou-se uma característica quase cotidiana do trabalho em organizações do setor público (BOLAND e FOWLER, 2000).

A CG constitui-se uma ferramenta fundamental, que deve fazer parte do sistema contabilístico, uma vez que facilita a análise e o controle de custos, desempenhando um papel crucial na melhoria do desempenho organizacional (TURNEY, 2010; ABRAHMAN et al., 2016; FEITOR, 2018).

O processo de medição de desempenho procura otimizar a execução do que foi planejado, com a utilização de indicadores, de modo a se introduzirem medidas corretivas, ou se necessário, revisão dos objetivos definidos, conforme evidenciado na Figura 1.

**FIGURA 1**  
**Processo de avaliação do desempenho**



Fonte: Adaptada de Reifschneider (2008) e Gomes (2019).

De maneira a medir com maior precisão o desempenho, foi desenvolvida uma série de indicadores, ferramentas básicas utilizadas para a gestão do sistema organizacional, tornando possível a avaliação por parte das empresas dos diversos processos organizacionais, bem como a retificação e consequente aperfeiçoamento do planejamento já definido. Esses indicadores podem subdividir-se em vários tipos distintos, ressaltando-se que existem diversas opiniões sobre quais seriam os principais. Segundo Stevens et al. (2006), são enfatizados os seguintes: i) produtividade; ii) qualidade; iii) gestão de desempenho e iv) capacidade. Os indicadores de produtividade apontam a quantidade produzida de um dado produto ou serviço, medindo a proporção de recursos consumidos e relacionando-a com as saídas dos processos. Por sua vez, os indicadores de qualidade avaliam a eficácia do processo de produção, focando as medidas de satisfação dos utilizadores e indicando o valor a atribuir ao consumidor final. Os indicadores de gestão de desempenho avaliam o processo de fornecimento dos produtos e/ou serviços, refletindo o desempenho em relação a fatores críticos para o êxito. Por último, os indicadores de capacidade mensuram a capacidade de resposta de um processo numa dada empresa.

Outros indicadores de referência para a medição do desempenho e de igual relevância são os seguintes: economia, eficiência, produtividade e eficácia (DOOREN, 2006).

Para que uma organização pública possa otimizar o seu desempenho organizacional, os indicadores de desempenho deverão ser aplicados na medição das componentes do ciclo de gestão pública (GOMES, 2019). Estas componentes compreendem os *inputs* (recursos) que vão para a organização; as atividades desenvolvidas; os *outputs* (produtos) produzidos com base nesses *inputs*; e os *outcomes* (resultados alcançados) que resultam dos *outputs*. O desempenho organizacional obtém-se, assim, por meio de uma adequada combinação destas componentes: *inputs*, atividades, *outputs* e *outcomes* (BOUCKAERT, 2013).

## A CG e o método ABC na Administração Pública portuguesa

Antes da implementação do SNC-AP, o Plano Oficial de Contas Público (POCP) e os seus planos setoriais constituíam o sistema responsável pela informação de relato financeiro contabilístico. Entretanto, em virtude de sua fragmentação e desatualização, este sistema não correspondeu às exigências de um adequado planejamento, relato e controle financeiro. Assim, foi implementado o SNC-AP, que adotou as normas internacionais de contabilidade, no contexto da realidade portuguesa, do setor empresarial e do setor privado não lucrativo.

O SNC-AP foi aprovado pelo Decreto-lei nº 192/2015 de 11 de setembro (PORTUGAL, 2015). Contudo a sua plena aplicação foi postergada e prevista para 1 de janeiro de 2020.

De acordo com o preâmbulo do Decreto-lei nº 192/2015 (PORTUGAL, 2015), o SNC-AP permitirá implementar o regime do acréscimo na contabilidade e nos relatórios financeiros das administrações públicas, articulando-o com a atual base de caixa modificada, estabelecendo os fundamentos de um Orçamento de Estado (OE) em regime de acréscimo (AZEVEDO, 2018).

Desse modo, o SNC-AP tem como principais objetivos implementar plenamente a base de acréscimo na contabilidade e o relato financeiro das administrações públicas e fomentar a harmonização contabilística (nacional e internacional), promovendo um único referencial contabilístico para as administrações públicas em Portugal. A uniformização dos procedimentos e o aumento da fiabilidade da consolidação de contas igualmente faz parte dos objetivos a considerar, sem deixar de levar em conta a contribuição para a satisfação das necessidades dos utentes da

informação: usuários dos serviços públicos, cidadãos em geral, outros financiadores, Parlamento e/ou assembleias, órgãos executivos – governo central, regional ou local, gestores públicos, autoridades orçamentais, estatísticas e de supervisão e fiscalização.

No âmbito da contabilidade de gestão, o SNC-AP contém uma norma específica para esse efeito, nomeadamente a norma de contabilidade pública nº 27 (NCP 27). Esta norma tem como principal objetivo no seu art.º 1º “[...]: estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (PORTUGAL, 2015, p. 7776).

Esta norma possui dois propósitos, nomeadamente a vertente externa e a vertente interna. Os dois tipos de utilizadores implicam a existência de “[...] informação relevante e analítica sobre custos e eventualmente sobre rendimentos e resultados, para satisfazer as diferentes necessidades de informação” (TEIXEIRA, 2013, p. 5). Tais necessidades podem surgir nas funções de planejamento e controle, no próprio processo de elaboração do orçamento, no apuramento de custos de produção, na determinação de taxas, preços e tarifas que posteriormente poderão ocupar um principal papel na decisão e avaliação econômica.

Para tal, o ponto 3.2 da NCP 27 (PORTUGAL, 2015) disponibiliza diferentes sistemas de custeio, nomeadamente: sistema de custeio total; sistema de custeio variável; sistema de custeio direto; sistema de custeio racional e custo padrão, que poderão ser implementados na determinação dos custos de produtos ou serviços de diferentes subsetores da Administração Pública.

Os sistemas de custeio têm na base a distinção entre os custos fixos e custos variáveis. Essa distinção é feita de acordo com a variação do custo em relação ao volume de produção, admitindo-se um período fixo. Por um lado, o custo é designado variável se o total variar em proporção direta ao volume de produção; por outro, é designado fixo quando o seu total não varia com o volume de produção (FERREIRA, 2007).

A divulgação de informação sobre a gestão dos recursos públicos é fundamental para que a sociedade faça a sua avaliação sobre a forma como os seus impostos são aplicados. Com o SNC-AP e a NCP 27, pretende-se dar resposta aos desafios colocados constantemente na contabilidade pública, de modo que esta permita a obtenção de indicadores capazes de auxiliar a tomada de decisões, a medição do desempenho das entidades, bem como o planejamento e controle da situação (AZEVEDO, 2018; LOUREIRO, 2019). Salienta-se ainda o fato de a adoção da CG continuar a estar muito pouco desenvolvida no setor público, visto que não há conhecimento sobre os resultados das atividades desenvolvidas, bem como dos objetivos definidos (JACINTO, 2018; LOUREIRO, 2019). A NCP 27, no seu ponto 5.1, concentra-se no método ABC, o qual se baseia nas atividades, ou seja, considera-se que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos. O método ABC exige etapas que melhor ajudem no processo de apuramento dos custos dos bens e serviços. Segundo a NCP 27, essas etapas são:

- Identificação das atividades (principais e auxiliares);
- Atribuição dos custos às atividades;
- Identificação dos indutores de custos mais indicados para cada atividade que posteriormente serão utilizados para imputar os gastos das atividades ao objetivo final;
- Cálculo do custo unitário de cada *cost driver*;
- Atribuição dos custos das atividades aos bens e serviços produzidos fazendo o múltiplo do custo unitário de cada *cost driver* pelas quantidades desse indutor consumidas por cada bem ou serviço.

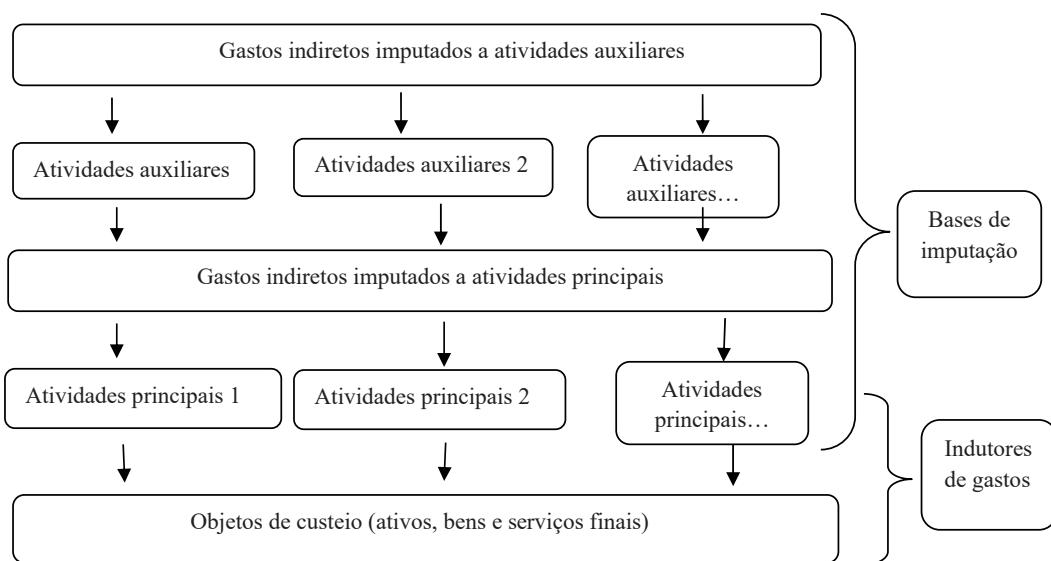
O método ABC apresenta duas fases: na primeira, são destinados os custos às atividades tendo em conta o consumo dos recursos, expressos pelos *cost drivers* de recursos. Na segunda fase, os custos das atividades são relacionados aos *outputs*, ou seja, aos produtos, clientes, canais, por meio dos *cost drivers* das atividades, tendo por base o respectivo consumo destas (INNES e MITCHELL, 2005).

O manual de implementação do SNC-AP (COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, 2016) refere que o cumprimento da NCP 27 (dedicada à CG) na implementação de um sistema de custeio será garantido se for sujeito a um plano de contas que parta de uma reclassificação pública dos gastos por natureza (contabilidade financeira; classe 6) para gastos por objeto de custeio (contabilidade de custos) e permita o uso da digrafia e o apuramento dos custos por departamento, função, atividade, bem e serviço.

O manual também refere que, no apoio do sistema ABC na repartição dos custos, pressupõe-se a existência de atividades auxiliares e principais, às quais são imputados, se não a totalidade dos gastos incorporáveis, pelo menos os gastos indiretos com ativos, produtos e serviços finais.

## **FIGURA 2**

### **Imputação dos gastos mediante o sistema de custeio baseado no ABC**



**Fonte:** Adaptada de Comissão de Normalização Contabilística (2016).

A CG e o método ABC na Educação

“O atual contexto económico, em que cada vez mais existe uma preocupação com a gestão dos dinheiros públicos, evidencia a necessidade de um sistema de informação que possa auxiliar o planeamento e a tomada de decisão nas instituições de ensino superior” (FEITOR, 2018, p. 94). O método ABC revela-se como o sistema de custeio mais adequado a instituições de ensino superior público. Este apresenta benefícios face aos sistemas de custeio tradicionais, quanto à distribuição dos custos indiretos e comuns pelas diversas estruturas organizacionais, permitindo, por meio de uma análise mais precisa, dar cumprimento à legalidade e apoiar a gestão na tomada de decisão (FEITOR, 2018).

Como o SNC-AP não apresenta nenhum plano de contas e a NCP 27, por sua vez, estabelece as linhas orientadoras para a implementação da contabilidade de gestão nas diferentes entidades da administração pública, esta última permite responder às necessidades de informação que a instituição de ensino pretende (TEIXEIRA, 2016). Esta norma, não abordando especificamente o ensino superior público, reforça no seu parágrafo 35 que no subsetor da Educação é essencial a existência de mapas fornecidos pelo sistema de contabilidade de custos. Refere, ainda, que eles têm de ser fornecidos (PORTUGAL, 2015, P. 7780):

- (a) Por cada curso, indicando os custos diretos e indiretos, o custo por estudante, as receitas imputadas, quando aplicável, e os resultados económicos;
- (b) Por cada centro de investigação, indicando o custo por projeto e respetivos rendimentos (financiamentos, contratos de prestação de serviços);
- (c) Por cada serviço prestado à comunidade, incluindo custos diretos e indiretos e os respetivos rendimentos e resultados económicos;
- (d) Por cada atividade de apoio aos estudantes, indicando o custo por cada refeição, custo por aluno/cama, custo de cada utente na atividade desportiva, custo por cada aluno beneficiário de bolsas/prémios, custo por utente na atividade médica (clínica/psicologia, ...).

Considerando-se que as atividades principais são aquelas que contribuem diretamente para o produto final e as auxiliares são aquelas que somente assistem às atividades principais na obtenção do produto final. No subsetor da Educação as atividades principais são: ensino; investigação; apoio aos utentes; prestação de serviços à comunidade; produção para a própria entidade e outras atividades. As atividades auxiliares são as seguintes: administração e direção; serviços administrativos e financeiros; recursos humanos; gestão acadêmica; apoio técnico (informática, manutenção, vigilância, etc.) e outras.

Nas atividades principais cujo indutor são horas de lecionação, o custo final poderá ser repartido pelos diferentes custos, nomeadamente: curso, aluno, turma ou unidade curricular. Também a atividade de investigação pode ser desagregada por projetos ou centros de investigação (COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, 2016).

Contudo, ainda que possam ser utilizadas diferentes bases de repartição, por regra os custos indiretos primeiramente são repartidos pelas atividades principais e só depois pelo produto final, em função do total das horas de trabalho das atividades e dos produtos.

Atualmente é fundamental perceber a importância da contabilidade de gestão e também ultrapassar as dificuldades de sua implementação (FEITOR, 2018).

## A estrutura organizacional da Academia Militar

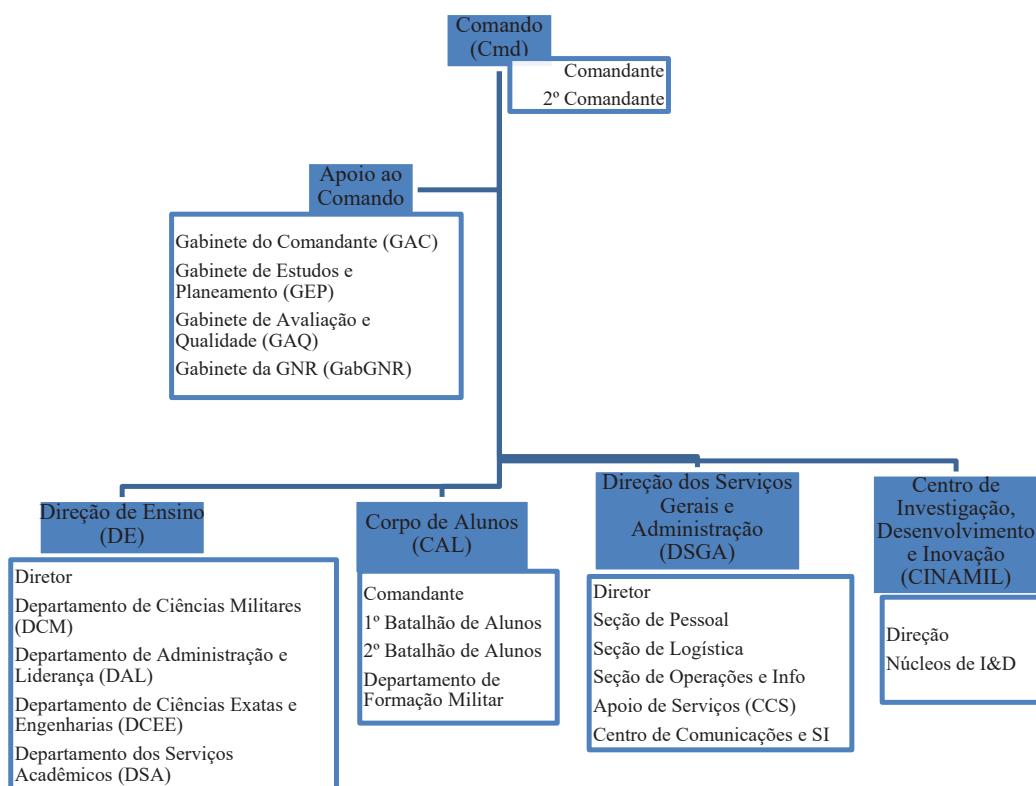
De acordo com a Portaria n.º 22/2014 de 31 de janeiro (PORTUGAL, 2014), que aprova o Regulamento da Academia Militar (AM), esta constitui-se como um estabelecimento de ensino superior público universitário militar. De acordo com o seu art. 2º, a AM tem por missão: formar oficiais destinados aos quadros permanentes do Exército e da Guarda Nacional Republicana (GNR), habilitando-os ao exercício das funções que estatutariamente lhes são atribuídas; conferir as competências adequadas ao cumprimento das missões do Exército e da GNR; e promover o desenvolvimento individual para o exercício de funções de comando, direção e chefia.

O estabelecimento de ensino superior militar está inserido no sistema de ensino superior público, ainda que adaptado à satisfação das necessidades do Exército, assim como da GNR, e caracteriza-se, conforme o art. 5º (PORTUGAL, 2014, p. 804), por:

- a) Visar à preparação de quadros altamente qualificados com competências e capacidade para comandar em situações de risco e de incerteza típicas do conflito armado, em resposta às exigências da segurança e da defesa nacional;
- b) Uma formação científica de base de índole técnica e tecnológica, destinada a satisfazer as qualificações profissionais indispensáveis ao desempenho de funções técnicas no âmbito de cada uma das especialidades;
- c) Uma formação comportamental consubstanciada numa sólida educação militar, moral e cívica, tendo em vista desenvolver nos alunos qualidades de comando, direção e chefia inerentes à condição militar;
- d) Preparação física e de formação militar, visando conferir aos alunos o desembarço físico e o treino imprescindíveis ao cumprimento das suas missões.

Para cumprimento da sua missão e das suas atribuições, no art.º 8 (PORTUGAL, 2014), a AM encontra-se estruturada organicamente conforme ilustrado na Figura 3. Essa estrutura decorre também do seu quadro orgânico (FONSECA, 2020).

**FIGURA 3**  
**Estrutura organizacional da Academia Militar**

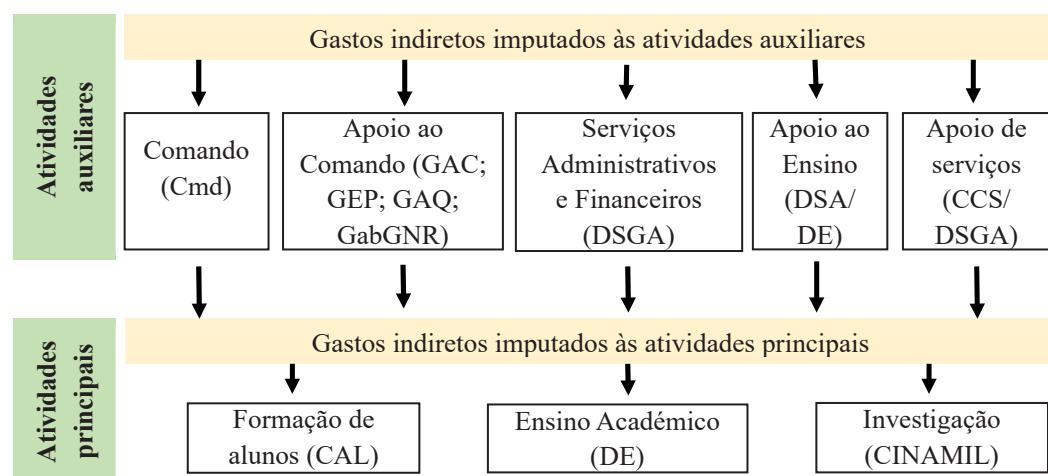


Fonte: Elaborada pelos autores.

Ao nível da CG, tendo em consideração o preconizado no Manual de Implementação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, pressupõe-se a existência de atividades auxiliares e principais, às quais são imputados, se não a totalidade dos gastos incorporáveis, pelo menos os gastos indiretos com ativos, produtos e serviços finais. Os gastos podem também ser repartidos pela classificação orgânica, caso a entidade pretenda obter os gastos por departamentos, serviços, divisões ou outros tipos de unidade orgânica (COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, 2016).

A imputação dos gastos à estrutura organizacional da AM, por meio do método ABC, obedeceria ao representado na Figura 4:

**FIGURA 4**  
**Imputação dos custos pelo método ABC à Academia Militar**



Fonte: Adaptada da Comissão de Normalização Contabilística (2016).

## METODOLOGIA

### Objetivos e hipóteses de investigação

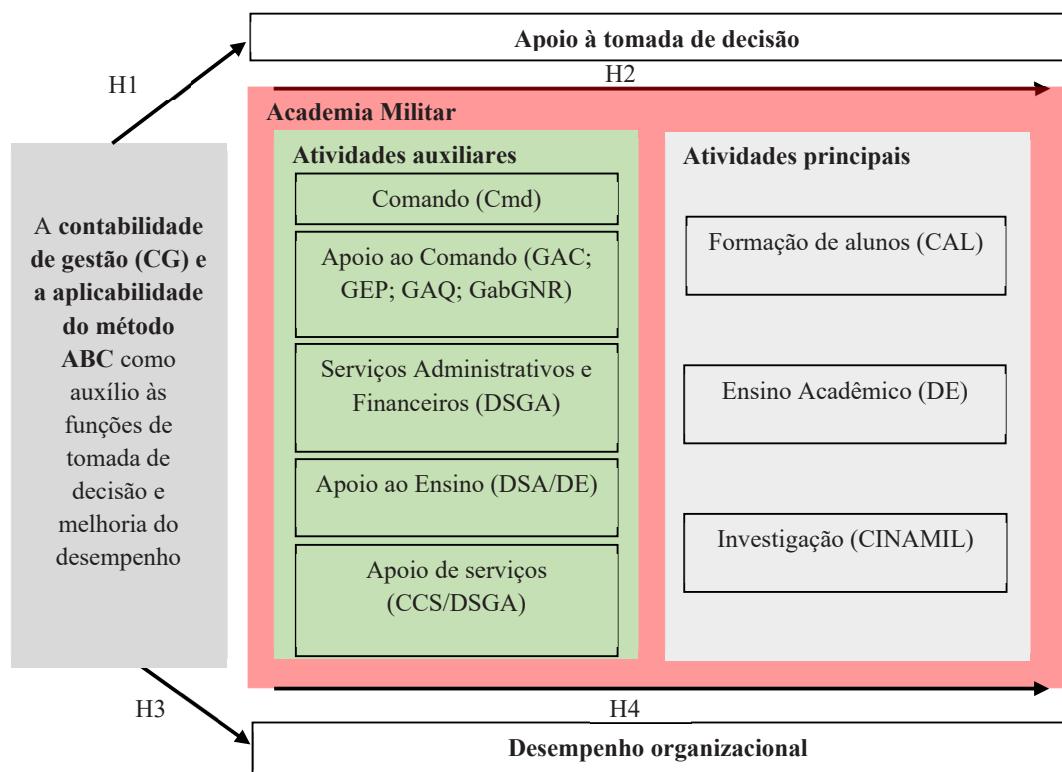
A CG, com a utilização do método ABC, permite otimizar as atividades que têm um maior impacto nos produtos, e, com isso, apoiar a tomada de decisão nos diversos níveis organizacionais e melhorar o desempenho organizacional privado (COOPER e KAPLAN, 1991; TURNEY, 2010) e público (TEIXEIRA, 2013; OSEIFUAH, 2014; GRANOFSKY, PLATT e VAYSMAN, 2000). No entanto, há autores que consideram que a CG e o método ABC, ao efetuar o acompanhamento dos processos e ao identificar os custos das atividades, apoiam fundamentalmente a decisão no nível estratégico, sendo o longo prazo, 2 a 3 anos, o foco temporal (GUPTA e GALLOWAY, 2003; MOISELLO, 2012).

No que se refere à influência da tomada de decisão no desempenho organizacional, diversos investigadores referem que é fundamental a aplicação de um adequado processo de tomada de decisão para a melhoria do desempenho (UZELAC et al., 2016; ABUBAKAR et al., 2019).

Desse modo, em conformidade com a revisão da literatura efetuada, com vista a responder à questão de investigação, importa avaliar como a contabilidade de gestão poderá contribuir para o

apoio à tomada de decisão nos diversos níveis organizacionais e nas diversas atividades desenvolvidas, otimizando-se, assim, o desempenho organizacional. O modelo de investigação subjacente a esta investigação encontra-se descrito na Figura 5, propondo-se as seguintes hipóteses:

**FIGURA 5**  
**Modelo de investigação e hipóteses**



**Fonte:** Elaborada pelos autores.

H1: A contabilidade de gestão exerce influência positiva na tomada de decisão da estrutura organizacional da Academia Militar.

H2: A média de importância da contabilidade de gestão no apoio à decisão das atividades auxiliares é igual à das atividades principais.

H3: A contabilidade de gestão no apoio à tomada de decisão exerce influência positiva no desempenho da Academia Militar.

H4: A média de importância da contabilidade de gestão para o desempenho das atividades auxiliares é igual à das atividades principais.

## Método de recolha e análise de dados

De modo a responder à questão de investigação, foi desenvolvido um questionário de autoria própria para os militares e civis que fazem parte da estrutura organizacional de apoio à decisão da AM (Apêndice). Este questionário encontra-se estruturado de maneira a analisar como a contabilidade

de gestão influencia as atividades destes no nível do seu apoio à decisão e, também, no desempenho da sua estrutura organizacional. A escala de medida adotada para mensuração dos *itens* foi a de *Likert* a 5 pontos.

Com o objetivo de analisar potenciais diferenças de importância atribuídas pelos responsáveis por atividades auxiliares e principais e tendo as variáveis dos questionários mensuradas pela escala de *Likert*, é usual a aplicação de testes paramétricos (MARÔCO, 2014). Estes testes têm por base determinados pressupostos, nomeadamente a normalidade da distribuição e a homogeneidade das variâncias, sendo importante, quando da elaboração destes testes, a análise destes pressupostos. No entanto, para amostras superiores a 30 inquiridos, a violação destes pressupostos não tem consequências sérias (MARÔCO, 2014).

Na comparação de médias entre as seções da AM (auxiliares e principais), foi utilizado o teste paramétrico *t-Student*, por ser o mais adequado para analisar médias de uma mesma variável ou característica observada sobre duas amostras individuais independentes (POCINHO e FIGUEIREDO, 2000).

Efetuaram-se ainda correlações lineares bivariadas (*r* de Pearson) para determinar a influência exercida pela associação linear entre as respectivas variáveis (BRITES, 2016). As correlações acima de 0,9 indicam uma influência positiva muito forte; entre 0,7 e 0,9: forte; entre 0,5 e 0,7: moderada; e entre 0,3 e 0,5: fraca (MUKAKA, 2012).

Foram ainda efetuadas regressões lineares múltiplas para modelar as relações entre as variáveis e predizer a resposta da variável dependente com base nas variáveis independentes (BRITES, 2016), sempre que o modelo explicativo fosse superior a 50% ( $R^2$  ajustado), percentagem satisfatória para um estudo exploratório (MARÔCO, 2014).

A análise quantitativa foi efetuada utilizando o programa estatístico IBM SPSS Statistics 22.0.

As variáveis consideradas para análise da influência da CG no apoio à tomada de decisão e no desempenho organizacional constam do Quadro 1.

**QUADRO 1**  
**Definição das variáveis em estudo**

Variáveis latentes	Variáveis observadas	Itens	Fonte
Apoio à tomada de decisão	Componentes do ciclo de gestão pública	<i>Inputs</i> Atividades <i>Outputs</i> <i>Outcomes</i>	Bouckaert (2013)
	Medição do desempenho	Economia Eficiência Eficácia Produtividade Qualidade	Dooren (2006)
	Atividades	Auxiliares Principais	Comissão de Normalização Contabilística (2016)

*Continua*

Variáveis latentes	Variáveis observadas	Itens	Fonte
Desempenho organizacional	Níveis organizacionais	Estratégico (2 a 3 anos) Tático (1 a 2 anos) Operacional (menos e 1 ano)	Cooper e Kaplan (1991)  Comissão de Normalização Contabilística (2016)
	Atividades	Auxiliares Principais	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A obtenção dos dados quantitativos foi efetuada via questionário realizado pelos autores, a uma amostra (de conveniência) de 61 inquiridos. Este questionário foi aplicado em militares e civis que desempenham funções de chefia e que têm responsabilidades no apoio à tomada de decisão e no desempenho organizacional. A taxa de resposta foi de 52,4%, tendo participado 32 inquiridos.

Todas as questões utilizaram uma escala de *Likert* a 5 pontos<sup>1</sup> com o atributo de importância.

## Resultados

Os resultados permitem aceitar a H1, uma vez que a CG influencia positivamente a estrutura organizacional da AM, quer ao nível das componentes do ciclo de gestão pública (*inputs*, atividades, *outputs* e *outcomes*), quer ao nível das variáveis de medição do desempenho. Quanto à importância da CG para a tomada de decisão, ao nível da estrutura organizacional da AM, foram obtidos dados apresentados na Tabela 1.

**TABELA 1**

### Correlações entre a influência da CG para a tomada de decisão

Variáveis observadas	Qual a importância da CG para a tomada de decisão, ao nível da estrutura organizacional?	
Componentes do ciclo de gestão pública	Dos recursos humanos de que é responsável	,789 (**)
	Dos recursos financeiros consumidos	,933 (**)
	Das atividades desenvolvidas	,850 (**)
	Do que é produzido	,880 (**)
	Do custo associado ao apoio de outras estruturas	,625(**)
	Ao nível dos resultados obtidos	,715 (**)

Continua

<sup>1</sup>0=NS/NR; 1=Sem importância; 2=Pouco importante; 3=Razoavelmente importante; 4=Importante; 5=Muito Importante.

Variáveis observadas	Qual a importância da CG para a tomada de decisão, ao nível da estrutura organizacional?
	Economia ,832 (**)
	Eficiência ,715 (**)
Medição do desempenho	Eficácia ,713 (**)
	Produtividade ,525(**)
	Qualidade ,567(**)

Nota: \*\* indicam  $p < 0,01$

Fonte: Elaborada pelos autores.

Analizando em maior detalhe os resultados, apesar de a CG ter influência positiva em toda a estrutura organizacional da AM, destaca-se a influência muito forte dos recursos financeiros consumidos (0,933). Já nos recursos humanos de que é responsável, nas atividades desenvolvidas, no que é produzido e no nível dos resultados obtidos, a influência é forte.

A medição do desempenho, em termos de economia, eficácia e eficiência apresentam também uma influência positiva forte. Por fim, ainda que a produtividade, a qualidade e o custo associado ao apoio de outras estruturas apresentem uma influência positiva, seus valores são considerados moderados.

Relativamente à H1, quanto ao modelo linear que explica a importância da CG na tomada de decisão da estrutura organizacional da AM, bem como às componentes do ciclo de gestão pública, obtiveram-se os resultados<sup>2</sup> da Tabela 2:

**TABELA 2**  
**Resultados do teste de regressão linear múltipla**

Modelo (da importância da CG no apoio à decisão ao nível das componentes do ciclo de gestão pública) - CGAD	Coeficientes não estandardizados		t	Sig.	Estatísticas de colinearidade	
	B	Erro típ.			Tolerância	VIF
(Constante) 0,506	0,506	0,492	1,029	0,316		
Dos recursos humanos de que é responsável (RH) 0,127	0,127	0,132	0,132	0,957	0,35	0,375
Dos recursos financeiros consumidos pela sua estrutura organizacional (RF) 0,724	0,724	0,249	0,671	2,912	0,009	0,134
Das atividades desenvolvidas pela sua estrutura organizacional (AD) -0,086	-0,086	0,204	-0,077	-0,42	0,679	0,212

Continua

<sup>2</sup> Não existem problemas de multicolinearidade, uma vez que os valores do VIF são inferiores a 10 (MARÓCO, 2014).

Modelo (da importância da CG no apoio à decisão ao nível das componentes do ciclo de gestão pública) - CGAD	Coeficientes não estandardizados		Coeficientes estandardizados		t	Sig.	Estatísticas de colinearidade	
	B	Erro típ.	Beta				Tolerância	VIF
Do que é produzido pela sua estrutura organizacional (PO)	<b>0,684</b>	0,247	0,573		2,768	0,012	0,166	6,018
Do custo associado ao apoio de outras estruturas à sua estrutura organizacional (CA)	<b>-0,355</b>	0,15	-0,299		-2,371	0,028	0,447	2,236
Ao nível dos resultados obtidos pela sua estrutura organizacional (RO)	<b>-0,229</b>	0,185	-0,172		-1,236	0,231	0,367	2,724

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com base no modelo desenvolvido ( $R^2$  ajustado = 81,5%), os resultados apurados permitem escrever a seguinte equação:

$$\text{CGAD} = 0,506 + 0,127 \text{ RH} + 0,724 \text{ RF} - 0,086 \text{ AD} + 0,684 \text{ PO} - 0,355 \text{ CA} - 0,229 \text{ RO}$$

Verifica-se, assim, que o efeito percebido sobre a influência da CG no apoio à decisão das diversas componentes do ciclo de gestão pública é alto ao nível da importância dos recursos financeiros consumidos (*input*) e dos produtos das estruturas organizacionais (*outputs*). Quando existe um acréscimo de 1 ponto na importância da CG no apoio à decisão, observa-se um aumento, em média, de 0,724 pontos na importância dos recursos financeiros consumidos e de 0,684 pontos na importância do que é produzido pela estrutura organizacional (*output*), enquanto que, quanto à média de importância do custo associado ao apoio de outras estruturas às estruturas organizacionais, há uma diminuição de 0,355.

Quanto à importância da CG, com a aplicabilidade do método ABC para a tomada de decisão ao nível da sua estrutura organizacional, nas seções auxiliares e nas seções principais e, para conferir a H2, obtiveram-se os seguintes resultados constantes da Tabela 3.

**TABELA 3**  
**Médias de importância da CG no apoio à decisão das seções**

Média de importância da CG no apoio à decisão	Seções Auxiliares		Seções Principais		T-Test
	Média	$\sigma$	Média	$\sigma$	
De uma forma geral	4,60	0,516	4,20	0,941	1,221
Longo prazo (2 a 3 anos)	4,30	0,675	<b>4,07</b>	0,884	0,747
Médio/longo prazo (1 a 2 anos)	<b>4,50</b>	0,707	<b>4,07</b>	0,961	1,297
Curto prazo (menos de 1 ano)	4,30	1,059	4,00	1,069	0,691

Continua



Média de importância da CG no apoio à decisão	Seções Auxiliares		Seções Principais		T-Test
	Média	$\sigma$	Média	$\sigma$	
Economia	<b>4,20</b>	1,033	3,20	1,424	<b>2,133*</b>
Eficiência	<b>4,20</b>	0,919	<b>3,33</b>	1,759	1,607
Eficácia	3,90	0,994	3,13	1,642	1,453
Produtividade	4,00	1,054	3,20	1,612	1,5
Qualidade	4,10	0,994	<b>3,33</b>	1,633	1,458

Nota: \* Diferença estatisticamente significativa para  $p < 0,05$ .

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os dados da Tabela 3 permitem validar a H2, uma vez que as médias de importância da CG para o desempenho das atividades auxiliares é igual à das atividades principais, excetuando-se a relativa à importância na tomada de decisão em termos econômicos, cuja diferença das seções é estatisticamente significativa. Verifica-se que as seções auxiliares (que compreendem o Comando, as seções administrativas e de apoio financeiro) dão uma maior importância à CG na medição econômica da AM.

Os resultados obtidos permitem também aceitar a H3, verificando-se que a CG no apoio à tomada de decisão exerce uma influência positiva no desempenho da AM. No entanto, apesar de todas as correlações serem positivas e, na sua maioria, estatisticamente significativas, os valores de correlação apresentam intensidades diferentes, conforme exposto na Tabela 4.

**TABELA 4**  
**Correlações entre a influência da CG no apoio à decisão e no desempenho da AM**

<b>Influência da CG (como ferramenta de apoio à decisão) no desempenho da AM</b>	
De uma forma geral	,599 (**)
Longo prazo (2 a 3 anos)	,625 (**)
Médio/longo prazo (1 a 2 anos)	,704 (**)
Curto prazo (menos de 1 ano)	,590 (**)

Nota: \*\* indicam  $p < 0,01$

Fonte: Elaborada pelos autores.

Os resultados permitem confirmar que a CG, mediante aplicabilidade do método ABC como ferramenta de apoio à tomada de decisão, exerce uma influência forte no desempenho da AM ao nível do médio e/ou longo prazo (tático). Para os restantes níveis de decisão (longo e curto prazo), a influência é moderada.

No que concerne à importância da CG para o desempenho da estrutura organizacional da AM, os dados obtidos (Tabela 5) permitem também validar a H4, verificando-se que a média de importância da CG para o desempenho das atividades auxiliares é igual à das atividades principais.

**TABELA 5**  
**Importância da CG para o desempenho da sua estrutura organizacional**

Qual a importância da CG para o desempenho da sua estrutura organizacional?	Seções Auxiliares		Seções Principais		T-Test
	Média	$\sigma$	Média	$\sigma$	
De uma forma geral	4,30	0,823	3,80	1,014	1,297
Ao longo prazo (2 a 3 anos)	4,30	0,675	3,87	0,99	1,205
Ao médio/longo prazo (1 a 2 anos)	4,40	0,699	<b>3,93</b>	0,961	1,317
Ao curto prazo (menos de 1 ano)	<b>4,50</b>	0,972	3,87	0,915	1,654
Economia	4,10	0,994	<b>3,47</b>	1,407	1,229
Eficiência	<b>4,20</b>	1,229	3,33	1,543	1,486
Eficácia	4,10	0,994	3,13	1,457	1,827
Produtividade	4,10	1,197	<b>3,47</b>	1,598	1,067
Qualidade	4,00	1,155	<b>3,47</b>	1,506	0,947

Fonte: Elaborado pelos autores.

Apesar de não terem sido apuradas diferenças estatisticamente significativas, em termos gerais dá-se mais importância à CG para o desempenho, por parte das seções auxiliares. Estas seções destacam a CG para o desempenho no curto prazo e para a eficiência organizacional. Em relação às seções principais, dá-se maior relevância à CG no médio/longo prazo, e os indicadores economia, produtividade e qualidade são os que mais se destacam.

## CONCLUSÕES

Os resultados da presente investigação permitem aceitar as hipóteses 1, 2, 3 e 4, apesar de existirem impactos diferentes em relação às variáveis observadas. Ou seja, em resposta à questão de investigação, podemos concluir que a CG, tanto ao nível da tomada de decisão da estrutura organizacional como ao nível do desempenho da AM, exerce uma influência positiva. Assim, a aplicabilidade do método ABC será essencial no apoio à tomada de decisão e no desempenho das diversas atividades, por meio da identificação e imputação de custos pelas diferentes atividades (auxiliares e principais) da AM. No entanto, destacou-se uma importância maior no apoio da CG ao desempenho das atividades auxiliares, relacionadas com atividades de Comando; apoio ao Comando; serviços administrativos e financeiros; apoio ao ensino e apoio de serviços (CCS/DSGA).

Quanto à tomada de decisão, destaca-se a importância dos recursos financeiros consumidos pelas estruturas organizacionais e dos produtos gerados. Esta última variável, associada ao produzido pelas seções principais, não foi considerada tão importante quanto a relacionada ao nível das seções auxiliares. Este resultado carece de ser aprofundado futuramente, em termos de se analisar o conhecimento que as seções possuem a respeito das potencialidades da CG e da aplicabilidade do método ABC.

Em relação ao desempenho, verificou-se que a CG e a aplicabilidade do método ABC, como ferramenta de apoio à tomada de decisão, exerce maior influência ao nível tático, ou seja, no médio e longo prazos (1 a 2 anos). Verifica-se, assim que, ao contrário do defendido por Gupta e Galloway (2003) e Moisello (2012) e em alinhamento com Granof, Platt e Vaysman (2000), Teixeira (2013) e Oseifuah (2014), a CG como ferramenta de apoio à tomada de decisão, ao nível do setor público, exerce influência em todos os níveis organizacionais; no entanto, no médio e longo prazos, essa influência é mais importante.

Em termos teóricos, este artigo contribui para a literatura sobre a aplicabilidade da CG e do método ABC no ensino superior. Com este artigo, verificou-se que a CG, ao nível do setor público, exerce influência no apoio à decisão (curto, médio e longo prazos) de todos os níveis organizacionais; no entanto, essa influência é mais importante no médio e longo prazos. O método ABC seria um instrumento essencial no apoio à tomada de decisão e no desempenho das atividades (secções) auxiliares e principais da AM, mais precisamente na gestão dos recursos financeiros (*input*) e dos produtos das estruturas organizacionais (*outputs*). Os resultados evidenciam, ainda, que as seções auxiliares (que compreendem o Comando, as seções administrativas e de apoio financeiro) dão uma maior importância à CG do que as seções principais.

Quanto às implicações práticas, os resultados mostram que a adoção da CG e a aplicabilidade do método ABC beneficiariam o processo de tomada de decisão e o desempenho de todas as seções estruturais, mais precisamente as seções que contribuem indiretamente para os produtos (*outputs*); estas seções (auxiliares) são fundamentais ao funcionamento das seções principais. Desse modo, seria possível otimizar a gestão dos recursos financeiros (*input*) e os produtos das estruturas organizacionais (*outputs*).

## REFERÊNCIAS

ABRAHMAN, N. A. et al. (2016). Improving Employees Accountability and Firm Performance through Management Accounting Practices. **Procedia Economics and Finance**, v. 35, p. 92-98, Oct. 2016.

ABUBAKAR, A. M. et al. Knowledge management, decision-making style and organizational performance. **Journal of Innovation and Knowledge**, v. 4, n. 2, p. 104-114, 2019.

ALFORD, J.; O'FLYNN, J. Making Sense of Public Value: Concepts, Critiques and Emergent Meanings. **International Journal of Public Administration**, v. 32, n. 3-4, p. 171-191, 2009.

AZEVEDO, C. M. **A implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal**. 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Pública) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Universidade de Aveiro, Aveiro, 2018.

BOLAND, T.; FOWLER, A. A systems perspective of performance management in public sector organisations. **International Journal of Public Sector Management**, v. 13, n. 5, p. 417-446, 2000.

BOUCKAERT, G. Performance Measurement and Budgeting in the Public Sector. In: PARA UMA REFORMA ABRANGENTE DA ORGANIZAÇÃO E GESTÃO DO SECTOR PÚBLICO, 2013, Lisboa. **Proceedings...** Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2013. p. 54-67.

BRITES, R. **Curso introdutório de Análise de dados com IBM SPSS**. Lisboa, 2016.

BURNS, J.; BALDVINSDOTTIR, G. An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. **European Accounting Review**, v. 14, n. 4, p. 725-757, 2005.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA. Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP). **Manual de Implementação**. 2016. Disponível em: <[http://www.cnc.min-financas.pt/pdf%5CSNC\\_AP%5CMANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO\\_SNC-AP.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/pdf%5CSNC_AP%5CMANUAL DE IMPLEMENTAÇÃO_SNC-AP.pdf)>. Acesso em: 17 mar. 2022.

COOPER, R.; KAPLAN, R. Profit Priorities from Activity-based Costing. **Harvard Business Review**, v. 69, n. 3, p. 130-135, 1991.

DEMETER, C.; ȚAPARDEL, A. Public and Private Leadership and Performance Management. **Manager Journal**, v. 17, n. 1, p. 162-167, 2013.

DEN HARTOG, D. N.; BOSELIE, P.; PAAUWE, J. Performance management: a model and research agenda. **Applied Psychology**, v. 53, n. 4, p. 556-569, 2004.

DOOREN, W. V. **Performance measurement in the Flemish public sector**: a supply and demand approach. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) – Faculteit Sociale Wetenschappen, Leuven, Bélgica, 2006.

FEITOR, A. C. A. **A importância da contabilidade de gestão no ensino superior público**: o caso da aplicação do ABC numa instituição. 2018. Dissertação (Mestrado em Controlo e Gestão dos Negócios) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal, 2018.

FERREIRA, J. A. **Custos industriais**: uma ênfase gerencial. São Paulo: Editora STS, 2007.

FONSECA, J. N. **Quadro orgânico da AM**. Lisboa: Estado-Maior do Exército Lisboa, 2020.

GALVÃO, R. M. M.; TEIXEIRA, A. B. S. D. A norma de contabilidade pública 27 e o ambiente, uma proposta de informação nos municípios portugueses. In: JORNADAS HISPANO-LUSAS DE GESTIÓN CIENTÍFICA, 29., 2019, Osuna. **Anais...** Osuna: RCAAP. p. 1-18. Disponível em: <<https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/28086/1/A%20norma%20de%20contabilidade%20p%C3%bablica%2027%20e%20>>.

o%20ambiente%2c%20uma%20proposta%20de%20informa%c3%a7%c3%a3o%20nos%20MP-%20Rosa%20Galv%c3%a3o%20e%20Ana%20Bela%20Teixeira.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2022.

GOMES, P. J. A. A nova administração pública: um modelo de gestão de desempenho para as Forças Armadas portuguesas. **Revista Nação e Defesa**, n. 151, p. 1-31, 2019.

GOMES, P. S.; FERNANDES, M. J.; CARVALHO, J. B. Mudança da contabilidade pública em Portugal: a perspetiva de diferentes stakeholders. **O Contabilista**, n. 191, p. 46-52, 2016.

GRANO, M. H.; PLATT, D. E.; VAYSMAN, I. Using activity-based costing to manage more effectively. **PricewaterhouseCoopers Endowment for the Business of Government**, p. 1-31, jan. 2000. Disponível em: <<https://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/ABC.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2022.

GUPTA, M.; GALLOWAY, K. Activity-based costing/management and its implications for operations management. **Technovation**, v. 23, n. 2, p. 131-138, 2003.

INNES, J.; MITCHELL, F. **Custeio baseado em Actividades - Um Guia Prático**. Lisboa: Monitor, 2005.

JACINTO, L. F. F. **Os indicadores e a informação contabilística no apoio à gestão aplicando a NCP 27 do SNC-AP numa instituição de ensino superior público**. 2018. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Instituto Politécnico de Setúbal, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal, Portugal, 2018.

LOUREIRO, S. F. G. (2019). **Análise exploratória sobre a adoção da contabilidade de gestão pelas autarquias da comunidade intermunicipal da região de Coimbra**. 2019. Dissertação (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal, 2019.

MARÔCO, J. **Análise Estatística com o SPSS Statistics**. 6. ed. Pêro Pinheiro: Gráfica Manuel Barbosa e Filhos, 2014.

MAT, T. T. **Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance**. 2010. Tese (Doutorado em Filosofia) – Edith Cowan University, Austrália.

MENDONÇA, T. M. M. C. M. **O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas e a Contabilidade de Gestão no Exército Português**. 2020. Dissertação (Mestrado Integrado em Administração Militar) – Academia Militar, Amadora, Portugal, 2020.

MOISELLO, A. M. Knowledge, Culture, and Change Management: Annual Review. **Organizational Cultures: An International Journal**, v. 12, n. 1, p. 1-13, 2012.

MOORE, M. H. **Recognizing Public Value: Developing a Public Value Account and a Public Value Scorecard**. Aug. 2012. Disponível em: <<http://publiccommons.ca/public/uploads/literature/Moore-9.4.12.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2022.

MUKAKA, M. M. Statistics Corner: A guide to appropriate use of correlation coefficient in medical research. **Malawi Medical Journal**, v. 24, n. 3, p. 69-71, 2012.

NEVES, J. C. **Avaliação e Gestão da Performance Estratégica da Empresa**. Alfragide: Texto Editores, 2011.

NOR-AZIAH, A. K.; SCAPENS, R. W. Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. **Elsevier Logo Journals & Books Management Accounting Research**, v. 18, p. 209-247, 2007.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OECD. **Measuring Government Activity**. Paris: OECD Publishing, 2009.

OSEIFUAH, E. K. Activity based costing (ABC) in the public sector: benefits and challenges. **Problems and Perspectives in Management**, v. 12, n. 4, p. 581-588, 2014.

POCINHO, M.; FIGUEIREDO, J. P. SPSS: Uma ferramenta para a base de dados. Guarda: Instituto Politécnico da Guarda, 2000.

PORTUGAL. **Portaria n.º 22/2014 de 31 de janeiro**. Diário da República, N.º 22/2014 – 1ª série. Ministério da Defesa Nacional, Lisboa, 2014.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro**. Diário da República, N.º 178/15 – 1ª série. Ministério das Finanças, Lisboa, 2015.

RADNOR, Z.; BARNES, D. Historical analysis of performance measurement and management in operations management. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 56, n. 5-6, p. 384-396, 2007.

REIFSCHNEIDER, M. B. Considerações sobre avaliação de desempenho. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, v. 16, n. 58, p. 47-58, 2008.

RISHER, H. Refocusing Performance Management for High Performance. **Compensation & Benefits Review**, v. 35, n. 5, p. 20-30, 2003.

SMELSER, N.; BALTES, P. **International encyclopedia of the social & behavioral sciences**. Amsterdam: Elsevier, 2001.

SOUAF, M.; WAZANI, Y. El; MOUADILI, M. Measuring Performance of Nonprofit Organizations by Evaluating Integration of their Values in the Project Management Process. **Universal Journal of Management**, v. 3, n. 2, p. 63-72, 2015.

STEVENS, P. A. et al. Metrics, Targets and Performance. **National Institute Economic Review**, v. 197, n. 1, p. 80-92, 2006.

TEIXEIRA, A. B. S. D. A Contabilidade de Gestão na Administração Pública, uma evolução sustentada. **Journal of Chemical Information and Modeling**, v. 53, n. 9, p. 1689-1699, 2013.

TEIXEIRA, A. B. S. D. A Contabilidade de Gestão no SNC-AP: uma proposta de implementação. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA, 1., Setúbal, 2016. **Anais...** Setúbal: Ordem dos Contabilistas Certificados, 2016.

TURNEY, P. B. B. Activity-Based Costing an Emerging Foundation for Performance Management. **Cost Technology**, v. 24, n. 4, p. 2-12, 2010.

UZELAC, B. et al. The moderating effects of decision-making preferences on M&A integration speed and performance. **International Journal of Human Resource Management**, v. 27, n. 20, p. 2436-2460, 2016.

VICENTE, C. C. S. et al. Estudo do papel dos controllers de gestão em Portugal. **Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão**, v. 8, n. 3, p. 66-79, 2009.

VICENTE, C.; MAJOR, M.; PINTO, J. Estudo da mudança nas práticas de Controlo de Gestão em Portugal. **Contabilidade e Gestão: Portuguese Journal of Accounting and Management**, n. 10, p. 9-40, 2011.

---

**PAULO GOMES**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2944-8867>

Doutorado em Gestão pelo Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG/UL); Docente militar da Academia Militar portuguesa; Diretor dos cursos de Administração; Investigador do Centro de Investigação, Desenvolvimento e Inovação da Academia Militar (CINAMIL). E-mail: paulo.gomes@academiamilitar.pt

**ANTÓNIO RIBEIRO**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0559-0228>

Aluno do Mestrado Integrado em Ciências Militares, no ramo de Administração da Academia Militar portuguesa; Investigador do Centro de Investigação, Desenvolvimento e Inovação da Academia Militar (CINAMIL). E-mail: app.ribeiro@exercito.pt

**FATIMA GIMRANOVA**

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7140-4086>

Aluna do Mestrado Integrado em Ciências Militares, no ramo de Administração da Academia Militar portuguesa; Investigadora do Centro de Investigação, Desenvolvimento e Inovação da Academia Militar (CINAMIL). E-mail: fe.gimranova@exercito.pt

---

## **APÊNDICE**

### **Guia de questionário**

O presente questionário destina-se à elaboração de um artigo científico no âmbito da Unidade Curricular de Contabilidade de Gestão I (H129) lecionada no ciclo de estudos de Administração (Exército e GNR).

Este questionário pretende recolher a opinião dos militares e civis que fazem parte da estrutura organizacional de apoio à decisão, procurando analisar de que modo a contabilidade de gestão influencia as atividades da Academia Militar (AM) ao nível do apoio à decisão e ao desempenho.

A contabilidade de gestão, por meio do eficiente registo e controlo dos custos das operações internas, da partilha de informação com os decisores de topo, no planeamento das atividades e especialmente no estabelecimento das políticas e dos objetivos da empresa, desempenha hoje um papel primordial.

A prossecução deste objetivo só será possível com a sua imprescindível colaboração. O tempo estimado de preenchimento deste questionário é de 10 minutos.

Não existem respostas certas nem erradas. Apenas se pretende recolher a opinião dos militares. As suas respostas são de extrema importância para o sucesso desta investigação. Todas as respostas são anónimas, confidenciais e destinam-se apenas a tratamento estatístico.

Muito obrigado.

### **Instruções de preenchimento:**

Assinale a(s) resposta(s) a cada pergunta conforme as respectivas instruções.

Todas as perguntas são obrigatórias, com exceção das questões abertas, se não quiser ou não souber responder a alguma questão, por favor assinale a opção “Não sabe/Não responde” (NS/NR).

#### **Parte I**

##### **1. Sexo:**

- a) Masculino
- b) Feminino

##### **2. A estrutura onde desempenha funções está relacionada com:**

- a) Comando
- b) Apoio ao Comando
- c) Formação dos alunos
- d) Ensino académico
- e) Apoio ao Ensino
- f) Apoio administrativo
- g) Apoio financeiro
- h) Investigação

**3. Que estrutura comanda/chefia/dirige?**

- a) Tipo Regimental/Batalhão/Companhia
- b) Gabinete
- c) Departamento
- d) Divisão
- e) Repartição
- f) Secção
- g) Outra

**4. Qual a importância de ter dados de custos (contabilidade de gestão) para a sua tomada de decisão, ao nível da sua estrutura organizacional?**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

**5. Qual a importância de ter dados de custos (contabilidade de gestão) para a sua tomada de decisão, ao nível:**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

- a) Dos recursos humanos de que é responsável
- b) Dos recursos financeiros consumidos pela sua estrutura organizacional
- c) Das atividades desenvolvidas pela sua estrutura organizacional
- d) Do que é produzido pela sua estrutura organizacional (ex: formação dos alunos)
- e) Do custo associado ao apoio de outras estruturas à sua estrutura organizacional
- f) Dos resultados obtidos pela sua estrutura organizacional

**6. Qual a importância de ter dados de custos (contabilidade de gestão) para a tomada de decisão ao nível da Academia Militar?**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

- a) De uma forma geral
- b) A longo prazo (2 a 3 anos)
- c) A médio/longo prazo (1 a 2 anos)
- d) A curto prazo (menos de 1 ano)

**7. Qual a importância de ter dados de custos (contabilidade de gestão) para o desempenho da Academia Militar?**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

- a) De uma forma geral
- b) A longo prazo (2 a 3 anos)
- c) A médio/longo prazo (1 a 2 anos)
- d) A curto prazo (menos de 1 ano)

## **Parte II**

**8. Qual a importância de ter dados de custos (contabilidade de gestão) para a sua tomada de decisão, em termos de?**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

- a) Economia (menor custo de aquisição dos recursos financeiros, materiais, humanos, entre outros)
- b) Eficiência (melhor resultado possível utilizando o menor número de meios possível)
- c) Eficácia (satisfazer os objetivos da organização, independente dos meios)
- d) Produtividade (quantidade das atividades realizadas para a formação de oficiais)
- e) Qualidade (existência de características e aptidões que garantam padrões de qualidade)

**9. Qual a importância de ter dados de custos para o desempenho da Academia Militar, na sua função, em termos de?**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

- a) Economia (menor custo de aquisição dos recursos financeiros, materiais, humanos, entre outros)
- b) Eficiência (melhor resultado possível utilizando o menor número de meios possível)
- c) Eficácia (satisfazer os objetivos da organização, independente dos meios)
- d) Produtividade (quantidade das atividades realizadas para a formação de oficiais)
- e) Qualidade (existência de características e aptidões que garantam padrões de qualidade)

**10. Qual a importância dos seguintes indicadores de custos para a sua tomada de decisão?**

(0 = NS/NR; 1 = Sem importância; 2 = Pouco importante; 3 = Razoavelmente importante; 4 = Importante; 5 = Muito Importante)

- a) Custo dos bens/serviços consumidos pela sua estrutura
- b) Custo dos bens/serviços das atividades desenvolvidas na AM
- c) Custo dos bens/serviços das atividades desenvolvidas pela sua estrutura (seminários, unidades curriculares, etc.)
- d) Custo dos produtos produzidos pela sua estrutura (ciclos de estudo, alunos, etc.)
- e) Custo total da estrutura que dirige
- f) Custo dos recursos humanos afetos à sua estrutura (custo hora/homem)
- g) Custo dos recursos humanos afetos às atividades desenvolvidas na AM (seminários, unidades curriculares, etc.)
- h) Custo dos recursos materiais afetos às atividades desenvolvidas na AM (infraestruturas, material informático, etc.)
- i) Custo das despesas de vida corrente e funcionamento normal afetos à sua estrutura
- j) Custo das despesas de vida corrente e funcionamento normal afetas às atividades desenvolvidas pela sua estrutura na AM

**11. Que outro tipo de indicadores gostaria de ter para apoio à sua tomada de decisão?**

(Resposta aberta)