

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

2017/2018



TIFC

**O PAPEL DA CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA NA
MENSURAÇÃO DOS RECURSOS ALOCADOS À PROSECUÇÃO DOS
OBJETIVOS**

**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.**

Ana Bernardes

1TEN AN



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

**O PAPEL DA CONTABILIDADE DE GESTÃO
ESTRATÉGICA NA MENSURAÇÃO DOS RECURSOS
ALOCADOS À PROSSECUÇÃO DOS OBJETIVOS**

Primeiro-tenente, de Administração Naval, Ana Bernardes

Trabalho Individual de Final de Curso do CPOS M 2017/2018

Pedrouços 2018



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

**O PAPEL DA CONTABILIDADE DE GESTÃO
ESTRATÉGICA NA MENSURAÇÃO DOS RECURSOS
ALOCADOS À PROSECUÇÃO DOS OBJETIVOS**

Primeiro-tenente, de Administração Naval, Ana Bernardes

Trabalho Individual de Final de Curso do CPOS M 2017/2018

Orientador: Capitão-de-fragata, de Administração Naval, Cardoso da Silva

Coorientador: Capitão-tenente, de Administração Naval, Mesquita Bernardino

Pedrouços 2018



Declaração de compromisso Antiplágio

Eu, **Ana Vanessa Santos Bernardes**, declaro por minha honra que o documento intitulado **“O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos”** corresponde ao resultado da investigação por mim desenvolvida enquanto auditora do **Curso de Promoção a Oficial Superior 2017/2018** 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, **18 de maio de 2018**

Ana Bernardes



Agradecimentos

O trabalho aqui apresentado apenas foi possível com a preciosa ajuda, estímulo e conselho de várias individualidades, que não posso deixar de mencionar, expressando aqui o meu mais sincero agradecimento. Começo pelo meu orientador, Capitão-de-fragata Cardoso da Silva. Quando me afogava na leitura sobre os temas aqui presentes e a mente começava a vaguear pelas possibilidades de investigação de todos os problemas associados, eis que uma voz grave se erguia para me chamar à terra e mostrar-me o Norte. A toda a equipa da Divisão de Contabilidade Financeira e de Gestão da Direção de Administração Financeira. Ao Capitão-de-mar-e-guerra Costa Honorato, pela disponibilidade com que me recebeu e pela orientação prestada. Ao Capitão-de-fragata Oliveira Vieira, pela eloquente entrevista que me concedeu, pelos conhecimentos precisos e abrangentes relativamente ao processo de gestão e fatores que levaram à sua edificação. Ao Comandante Mesquita Bernardino pela forma franca como me abordou sempre. Ao Pedro Fernandes e ao Alexandre Gonçalves que já na reta final me impulsionaram para finalizar este estudo. Aos Camaradas do Curso de Promoção a Oficial Superior, pela amizade e companheirismo. Finalmente, aos meus pilares, o meu marido Nuno e a minha filha Constança pelo apoio ao longo de todo o período do curso.

A todos, o meu Muito Obrigado.



Índice

Introdução	1
1. Enquadramento concetual.....	4
1.1. A Contabilidade de Gestão	4
1.1.1. Evolução do conceito	4
1.1.2. Instrumentos	5
1.2. A Gestão Estratégica.....	8
1.2.1. Evolução do Conceito	8
1.2.1. Instrumentos	10
1.3. Síntese conclusiva.....	12
2. A Gestão Estratégica, a Contabilidade de Gestão e a mensuração de recursos financeiros na Marinha	13
2.1. A Gestão Estratégica na Marinha	13
2.1.1. Instrumento.....	13
2.2. A Contabilidade de Gestão na Marinha.....	16
2.2.1. Instrumento.....	16
2.3. Mensuração dos recursos financeiros na Marinha.....	16
2.3.1. Método de mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM.....	17
2.4. Síntese Conclusiva.....	17
3. O alinhamento entre o módulo de CO do SIG-DN e o SNC-AP.....	19
3.1. Capacidades atuais do Módulo CO.....	19
3.2. A norma de Contabilidade Pública 27	21
3.3. Síntese Conclusiva.....	23
4. O SIG-DN ao serviço da Gestão Estratégica	24
4.1. Acompanhamento Financeiro	24
4.2. Outras valências.....	25



4.3. Síntese conclusiva.....	26
Conclusões	27
Bibliografia	29

Índice de Anexos

Anexo A — Mapa da Estratégia da Marinha	Anx A-1
Anexo B — Alinhamento vertical dos OS da Superintendência das Finanças com os Objetivos Estratégicos da DPM 2017	Anx B-1
Anexo C — Extrato do Plano de atividades da Superintendência das Finanças..	Anx C-1
Anexo D — Estrutura de Centros de Custo criada em sede de SIG-DN (Contabilidade de Gestão)	Anx D-1
Anexo E — Estrutura de Centros Financeiros criada em sede de SIG-DN (Contabilidade Financeira)	Anx E-1

Índice de Apêndices

Apêndice A — Glossário de Termos e Expressões	Apd A-1
Apêndice B — Aspectos considerados pelos diferentes modelos de avaliação de desempenho	Apd B-1
Apêndice C — Características dos principais modelos de avaliação de desempenho	Apd C-1
Apêndice D - Componentes a parametrizar no SIG-DN por Objetivo Estratégico..	Apd D-1

Índice de Figuras

Figura 1 – Paralelismo entre a terminologia das dimensões da guerra e a linguagem administrativa.....	9
Figura 2 - Modelo de Gestão Estratégica da Marinha	14
Figura 3 - Planeamento estratégico da Marinha	15
Figura 4 – Estrutura Orgânica do Estado-Maior da Armada.....	20
Figura 5 – Funcionamento da classe 9.....	22

Índice de Tabelas

Quadro 1 – Evolução do conceito de Contabilidade Analítica ou de Gestão.....	5
Quadro 2 – Evolução do conceito de Estratégia no último século	9
Quadro 3 – Características dos principais modelos de avaliação de desempenho	11
Quadro 4 – Componentes a parametrizar no SIG-DN por Objetivo Estratégico	25



Resumo

Tanto as organizações privadas como a Administração Pública têm vindo a adaptar-se aos desafios socioeconómicos dos nossos tempos valorizando, para além da capacidade financeira, as pessoas, os processos e os procedimentos, integrando-as na sua política e estratégia.

Esta investigação analisa a adequabilidade da Contabilidade de Gestão da Marinha, através do módulo de *Controlling* (CO) do Sistema Integrado da Defesa Nacional (SIG-DN), para mensurar os recursos financeiros alocados à prossecução dos Objetivos Estratégicos (OE) da Marinha, em tempo real.

O trabalho permitiu concluir que o método atual de mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos não é eficaz, nem coerente e nem adequado, mas o módulo de CO do SIG-DN pode efetuar o acompanhamento financeiro da evolução da prossecução dos Objetivos Estratégicos definidos na Diretiva de Planeamento de Marinha 2017 e ter em conta a NCP 27 em simultâneo.

Palavras-chave

Contabilidade de Gestão, Gestão Estratégica, Contabilidade de Gestão Estratégica, Sistema de Normalização Contabilística, *Balanced Scorecard*, Norma de Contabilidade Pública, Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional, Módulo de *Controlling*



Abstract

Both private organizations and the Public Administration have been adapting to the socio-economic challenges of our times by valuing people, processes and procedures, in addition to financial capability, by integrating them into their policy and strategy.

This research analyzes the adequacy of the Portuguese Navy Management Accounting through the Controlling (CO) module of the Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional (SIG-DN), to measure the financial resources allocated to the pursuit the Navy's Strategic Goals in real time.

The study concluded that the current method of measuring financial resources to achieve the objectives is not efficient, coherent or adequate. Meanwhile the CO module of the SIG-DN can carry out the financial monitoring of their progress and take into account the NCP 27 simultaneously.

Keywords

Management Accounting, Strategic Management, Strategic Management Accounting, Global Accounting System, Balanced Scorecard, Integrated National Defense Management System, Controlling Module.



Lista de abreviaturas, siglas e acrónimos

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ALM CEMA	Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada
AMN	Autoridade Marítima Nacional
AP	Administração Pública
AV	Aplicação de Vencimento
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CC	Centros de Custo
CG	Contabilidade de Gestão
CGE	Contabilidade de Gestão Estratégica
CO	<i>Controlling</i>
DAF	Direção de Administração Financeira
DCOF	Direção de Contabilidade e Operações Financeiras
DF	Direção de Finanças
DN	Direção de Navios
DPM	Diretiva de Planeamento de Marinha
DPN	Diretiva de Política Naval
DS	Diretivas Setoriais
EMA	Estado-Maior da Armada
EO	Execução Orçamental
EPM	Enterprise Project Management
EVA	<i>Economic Value Added</i>
GE	Gestão Estratégica
I&D	Investigação e Desenvolvimento
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
METOC	<i>Meteorological and Oceanographic</i>
MOD	Mão-de-obra direta
MP	Matérias-primas
MSH	Método das Secções Homogéneas
NAEFIN-SIG	Núcleo de Apoio à Exploração da Área Financeira do SIG
NCP	Norma de Contabilidade Pública



OE	Objetivo Específico
OG	Objetivo Geral
OI	Ordens Internas
OIE	Ordens Internas Estatísticas
OIR	Ordens Internas Reais
PA	Planos de Atividades
PCI	Prestação de Contas Interna
PO	Proposta Orçamental
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
QC	Questão Central
QD	Questão Derivada
RAFE	Reforma da Administração Financeira do Estado
RH	Recursos Humanos
ROI	Retorno Sobre o Investimento
SIG	Sistema Integrado de Gestão
SIG-DN	Sistema Integrado de Gestão da Defesa Nacional
SF	Superintendência das Finanças
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística da Administração Pública
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i>
TIFC	Trabalho Individual de Fim de Curso
TII	Trabalho de Investigação Individual
TQM	<i>Total Quality Management</i>
UFCD	Unidades de formação de curta duração
VCEMA	Vice-Chefe do Estado-Maior da Armada
XPP	Execution Premium Process



Introdução

Desde o início do século que se assiste a uma crise económico-financeira, que tem mudado a perspetiva de como as organizações olham para os meios que utilizam visando o seu *outcome* organizacional para as tornar sustentáveis e de valor. Atualmente, não só tem importância a capacidade financeira como valorização da organização, mas sim também o seu todo, onde se incluem as pessoas, os processos, os procedimentos e muitas vezes a sua política e estratégia. Na Administração Pública (AP) em particular, a poupança de recursos financeiros tem vindo a ser um pilar, à medida que os cidadãos se vão consciencializando da origem dos orçamentos de receita e da consequência do aumento das despesas. É notório o crescente pedido de responsabilização pública dos dirigentes, conhecida por *accountability*. Esta necessidade de responder às expectativas dos cidadãos tende a influenciar a informação que a AP disponibiliza quanto à maneira como se despende o dinheiro público.

A fase de apenas mostrar os gastos de uma forma singela encontra-se ultrapassada, havendo agora uma preocupação intrínseca de gerir órgãos e serviços com grande zelo e ambição para que efetivamente contribuam para a Política Nacional. É aqui que a Contabilidade de Gestão (CG) tem cabimento e ganha peso. A Política ou Estratégia necessita de ferramentas que consigam aferir de uma forma abrangente, se os recursos, estão a ser alocados da forma mais eficiente possível.

Objeto de Estudo e sua delimitação

Este estudo insere-se no tema “O PAPEL DA CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA NA MENSURAÇÃO DOS RECURSOS ALOCADOS À PROSECUÇÃO DOS OBJETIVOS”, incidindo sobre a contribuição que a CG pode dar à Gestão Estratégica (GE) das organizações em geral e da Marinha em particular.

Esta investigação estuda em que medida a Contabilidade de Gestão Estratégica (CGE) através do módulo de *Controlling* (CO) do Sistema Integrado da Defesa Nacional (SIG-DN) pode contribuir para a mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos na Diretiva de Planeamento de Marinha de 2017 (DPM17).

O enfoque deste estudo será nos Instrumentos de CG da Marinha uma vez que serão estes o ponto de partida para verificar a possibilidade da contribuição para a GE da Marinha.

Objetivos da Investigação

De forma a orientar o trabalho foi definido um objetivo geral (OG) e quatro objetivos específicos (OET), abaixo elencados:



OG - Verificar a adequabilidade da CG, através do módulo de CO do SIG-DN, para a mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos Objetivos Estratégicos (OE) da Marinha, em tempo real.

OET1 – Identificar e analisar as ferramentas utilizadas na Marinha para implementação dos conceitos de GE, CG e para a mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos seus OE.

OET2 – Avaliar as atuais potencialidades do módulo de CO do SIG-DN e em que medida cumprem as normas nacionais em termos de exigências subjacentes ao SNC-AP.

OET3 – Verificar de que forma o acompanhamento financeiro da evolução da prossecução dos objetivos definidos na DPM 2017 poderia ser efetuado pelo módulo de CO do SIG-DN, tendo em conta a Norma de Contabilidade Pública 27 – Contabilidade de Gestão (NCP 27).

Questões da investigação e hipóteses

De modo a contribuir para a elaboração da estrutura da investigação, enuncia-se uma questão central (QC), da qual resultam quatro questões derivadas (QD), sendo que para cada uma delas assistem as fontes onde se prevê que serão obtidos os dados para formular a resposta a cada uma delas, conforme proposto por Yin (2005) para a metodologia “Estudo de Caso”.

QC – É possível e adequado que o módulo de CO do SIG-DN sirva a estratégia definida pela DPM e como instrumento primordial da CGE?

QD1 – Quais as ferramentas adotadas pela Marinha para implementar a GE, CG e para mensurar os recursos financeiros alocados aos seus OE?

QD2 – As potencialidades do módulo de CO do SIG-DN respondem ao exigido pelas normas do SNC-AP, mais propriamente a NCP 27?

QD3 – Poderá o módulo de CO do SIG-DN efetuar o acompanhamento financeiro da evolução da prossecução dos OE definidos na DPM e ter em conta a NCP 27?

A resposta à QC permitirá verificar se o SIG-DN poderá mensurar os recursos alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM17 de forma generalizada.



Síntese da metodologia da investigação

A metodologia selecionada para o processo de investigação deste trabalho será delimitada nos fundamentos estabelecidos nas “Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação” (Santos et al., 2015) e assenta na metodologia de “Estudo de Caso” de acordo com Robert Yin (2005).

De forma a alcançar os objetivos definidos decidiu-se utilizar uma investigação qualitativa com recurso à análise documental da bibliografia existente e a entrevistas semiestruturadas (Santos et al., 2015). Este percurso procurará descrever e analisar a CG, a GE na Marinha e os instrumentos adotados para, posteriormente, averiguar se os instrumentos da primeira poderão servir a segunda, através de um raciocínio indutivo.

Preconizaram-se cinco fases de execução do trabalho: a exploratória, o desenho do modelo de pesquisa, a recolha de dados, a analítica e a conclusiva (Santos et al., 2015).

Organização do estudo

A estrutura do trabalho encontra-se organizada em cinco capítulos. No Capítulo 1 descobre-se a contextualização teórica e justifica-se as opções metodológicas assumidas no presente estudo. No Capítulo 2 serão apresentados os instrumentos utilizados pela CG, GE e na mensuração de recursos financeiros. No Capítulo 3 analisa-se concretamente o método atual de mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos na DPM17, quanto à sua eficácia, coerência e adequabilidade. No capítulo 4 estuda-se o alinhamento da CG da Marinha com o SNC-AP, mais especificamente no que concerne à NCP 27. No Capítulo 5 verifica-se a possibilidade de os instrumentos da CG existentes na Marinha servirem a GE na mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM17.

Por fim, nas Conclusões, serão apresentadas as principais considerações finais do estudo, reconhecidas as suas limitações, e apontadas direções de futuro para novas investigações que retomem ou completem esta temática. Nos Apêndices encontram-se alguns apontamentos que serviram de base ao estudo.



1. Enquadramento concetual

Neste capítulo desenvolve-se a contextualização teórica e as opções metodológicas assumidas no presente estudo, abordando os conceitos de CG e GE, a sua evolução e instrumentos utilizados.

1.1. A Contabilidade de Gestão

No âmbito deste estudo, a CG será abordada na vertente da AP, pelo que, quando mencionada deverá ser entendida como “aquela que se destina a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões, nomeadamente no seguintes domínios: processo de elaboração de orçamentos (por exemplo por atividades); nas funções de planeamento e controlo; na mensuração e avaliação de desempenho (economia, eficiência, eficácia e qualidade); na fundamentação económica de decisões de gestão” (NCP, 2017). A CG “envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados nas diferentes vertentes” (CNCP, 2017).

1.1.1. Evolução do conceito

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) (Abdel-Kader & Luther, 2006) podem identificar-se quatro fases da evolução do conceito da CG. A primeira, antes de 1950, baseou-se na determinação dos custos e do seu controlo onde a mão-de-obra direta (MOD) forneceu uma base natural para atribuir despesas indiretas a produtos individuais. O foco nos custos do produto foi complementado pelos orçamentos e pelo controlo financeiro dos processos de produção. A segunda fase, entre 1950 e 1965, centrou-se no provimento de informação para o planeamento e controlo de gestão, sendo descrita por aquela entidade como uma atividade de gestão em equipa. Os controlos de gestão eram orientados unicamente para a manufatura e administração interna. A terceira fase, desenvolveu-se até 1985, quando se evidenciou a importância da utilização de sistemas de informação, como a análise de processos e gestão de custos, para permitir a redução do desperdício de recursos utilizados nos processos de negócio. Nos anos 90, surge a quarta fase, quando a indústria mundial enfrentava uma incerteza considerável, mas também avanços sem precedentes na fabricação e processamento de informações tecnológicas. Uma diferença crítica entre a Fase 2, 3 e 4 é a mudança de foco da provisão de informação para a gestão de recursos, na forma de redução de desperdício (Fase 3) e criação de valor (Fase 4).



Atualmente, os sistemas de CG são parte integrante de um sistema global de informação, através dos quais é recolhida, tratada, analisada e comunicada a informação do tipo contabilístico e não contabilístico, financeira e operacional, de natureza interna e externa, utilizada para planeamento, monitorização e controlo das diferentes atividades organizacionais, otimização do uso dos recursos, apoio ao processo de tomada de decisão e avaliação do desempenho (Novas, 2011). Por norma são categorizados na literatura como sistemas tradicionais ou contemporâneos de CG. Estes últimos ampliam o tipo de informação proporcionada pelos tradicionais através da introdução de medidas não financeiras, de informação prospetiva e externa, intensificação do grau de detalhe da informação e a frequência de reporte da mesma. Esta classificação é sobretudo usada depois dos desenvolvimentos ocorridos na década de 80 com o *Activity Based Costing* (ABC) ou o BSC (Novas, 2011).

O Quadro 1 sintetiza esta evolução através da comparação de três perspetivas diferentes ao nível do cálculo de custos:

Quadro 1 – Evolução do conceito de Contabilidade Analítica ou de Gestão

PERSPETIVA	FINANCEIRA	OPERACIONAL	ESTRATÉGICA
TIPOS DE MEDIDAS	Registrar	Executar	Planear
DIMENSÃO TEMPORAL	Ontem	Hoje	Amanhã
UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO	Agentes Externos	Gestão das Operações	Planeamento Estratégico/Cidadãos
FUNÇÃO DA INFORMAÇÃO	Financeira	Análise de Valor/Gestão de Atividades	Custo Alvo/Preços/Contratos
NÍVEL DE AGREGAÇÃO DA INFORMAÇÃO	Informação agregada	Informação detalhada	Informação específica
FREQUÊNCIA DE RELATÓRIOS	Espaçada	Imediata	Quando necessária
TIPOS DE MEDIDAS	Financeira	Física	Financeira e física

Fonte: Adaptado pela autora

1.1.2. Instrumentos

As técnicas tradicionais de CG foram desenvolvidas em épocas de cariz industrial onde os fatores de produção relevantes eram as matérias-primas e a MOD. Estas técnicas estão essencialmente vocacionadas para o cálculo dos custos numa ótica de produção. Os custos são imputados diretamente aos produtos, pressupondo que cada produto consome recursos na proporção direta do seu volume de produção, efetuando-se a repartição dos custos



indiretos¹ (CI) com base em medidas relacionadas com o número de horas de MOD, número de horas-máquina, número de unidades produzidas; entre outros.

Técnicas de Custeio

O Custeio Total (CT) é o mais tradicional, consiste na imputação de todos os custos de produção aos bens produzidos. O produto absorve todos os custos de produção independente de serem de natureza fixa ou variável (Horngren, 1990).

No Custeio Variável (CV), só os que variam com o nível de produção são considerados como custos do produto, considerando-se todos os custos fixos como custos do período a que se reporta o apuramento de resultados. Os custos fixos não dependem do nível de produção sendo aqueles que a empresa tem de suportar para dispor de capacidade. A diferença entre o CT e o CV reside na forma como são considerados os custos fixos e não propriamente na consideração ou não de custos fixos (Franco et al., 2005).

O Custeio Direto (CD) imputa aos produtos ou atividades finais os gastos diretos, não incorporando os indiretos.

O Custeio Racional (CR) imputa aos produtos ou atividades finais os gastos totais deduzidos dos gastos de subactividade.

O Custo Padrão (CP) é um método que atribui os gastos a objetos de custo com base em estimativas razoáveis ou estudos de custo, por meio de valores orçamentados em vez de dos gastos reais suportados. Corresponde ao custo previsto de prestar um serviço, produzir uma unidade de saída.

Técnicas de repartição dos CI

A forma mais simples de repartir os CI pelos objetos de custo é utilizando uma única base de imputação. Através de Coeficientes de Imputação, estes são imputados aos produtos através de um coeficiente que resulta da divisão do total de CI pela base de repartição escolhida pela empresa. A base de imputação pode ser expressa em quantidade ou em valor e deve estar fortemente relacionada com o fator que os origina.

O Método das Secções Homogéneas (MSH) ou de Centros de Custo (CC) apareceu na Europa, em particular na Alemanha e em França, em meados dos anos 40. De acordo com Franco (2005) para que seja designada de homogénea, cada secção deverá respeitar,

¹Não estão diretamente ligados às atividades principais. Exemplos comuns de custos indiretos são a energia elétrica; materiais não ligados à produção; mão-de-obra indireta; seguros contratados; gastos com manutenção; custos de depreciação ou amortização. Sendo por isto distribuídos mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a correlações, horas/homem, , Horas/máquinas utilizadas, etc.



cumulativamente, os seguintes princípios: responsabilização; homogeneidade de funções; unidade de medida. Depois da definição das secções a considerar, procede-se à repartição da totalidade dos custos de funcionamento pelas secções. Esta primeira etapa designa-se por repartição primária. A secundária reparte os custos das secções auxiliares pelas secções principais em função do critério que se considerar mais adequado. Por fim imputam-se os custos agrupados em cada secção aos objetos de custo através da unidade de obra que se apresentou mais adequada.

Os sistemas tradicionais de CG afirmaram-se no período compreendido entre 1920 e 1980, altura em que a maioria das empresas produzia uma gama restrita de produtos padronizados, em que a tecnologia era estável e em que a MOD e o custo das MP eram os fatores de produção mais importantes. Kaplan (1986, cit. por Balreia, 2013) explica a obsolescência dos sistemas tradicionais de custos com a falta de modelos adequados, a predominância de sistemas contabilísticos computadorizados, a ênfase na contabilidade financeira e o facto da gestão de topo não dar relevância à melhoria dos sistemas. Aliás, a investigação realizada por Adler (2000 cit. por Silva, 2017, p.3) indica que o principal entrave são as limitações ao nível dos Recursos Humanos (RH) da empresa. Contudo, a falta de *software* relevante ou problemas relacionados com os fluxos de informação entre a contabilidade e a produção, têm também um peso considerável nesta situação. Os sistemas tradicionais focam-se essencialmente no custo dos produtos, negligenciando assim a análise do custo dos processos bem como do custo das atividades. A globalização, a crescente competitividade resultante de clientes cada vez mais exigentes e de ciclos de vida dos produtos mais curtos exigem abordagens flexíveis que facultem informação mais precisa e atempada sobre custos e sobre a forma de proceder no que se refere a atividades, processos, produtos, serviços e clientes (Vieira & Major, 2018).

O *Total Quality Management* (TQM), ou Gestão da Qualidade QT, consiste no esforço de toda a organização para instalar e tornar permanente um clima no qual uma organização melhora continuamente sua capacidade de fornecer produtos e serviços de alta qualidade aos clientes (Holmes, s.d.).

A decisão desempenha um papel crítico e deve ser feita em tempo real. Desta forma, o *Just-In-Time* é uma abordagem analítica que permite que as organizações automatizem as "próximas melhores ações" com base nas metas e objetivos preconizados.



O *Activity Based Costing* (ABC), ou Sistema Baseado nas Atividades, fornece um método para o tratamento dos CI, através da análise das atividades, dos seus geradores de custos, e dos utilizadores.

O *Target Costing*, ou Custo/Orçamento Alvo determina o custo do ciclo de vida de um produto/serviço, o qual deve ser suficiente para desenvolver a funcionalidade e a qualidade especificadas e, ao mesmo tempo, garantir o lucro desejado (Kádárová et al., 2015).

A técnica *Kaizen Costing*, ou Melhoria Contínua, é um sistema de redução de custos, definindo-se como "a manutenção dos atuais níveis de custo dos produtos atualmente sendo fabricados através de esforços sistemáticos para alcançar o nível de custo desejado" (Rof, 2011).

O *Benchmarking* compara os processos de negócios e as métricas de desempenho com as práticas de instituições do mesmo setor. As dimensões tipicamente medidas são a qualidade, o tempo e o custo (Marshall & Buchanan, 1995).

1.2. A Gestão Estratégica

No contexto organizacional, a GE corresponde à capacidade de se ajustar contínua e sistematicamente a organização às condições ambientais em mutação, tendo em mente a visão de futuro e a perpetuidade organizacional (Junior, 1995). Santos (2008, p.328) descreve-a como um processo contínuo e dinâmico de planeamento, organização, liderança e controlo, através do qual as organizações determinam “onde estão”, para “onde querem ir” e “como é que lá irão chegar”, agindo em conformidade com o caminho traçado e ajustando-o continuamente às alterações ocorridas. Desta forma, a GE é a ciência que se dedica à análise das três fases do ciclo estratégico: o planeamento estratégico, a implementação do plano e a monitorização dos objetivos e dos resultados.

1.2.1. Evolução do Conceito

Os etimologistas atribuem a origem do termo “estratégia” à palavra do grego antigo *strategia* (Figueiredo, 1913), ou seja, “qualidade e habilidades do General”, concluindo-se que nasceu assim da arte militar. Também na sua vertente militar é entendida por Hart (1967 cit. por Santos, 2008, p. 111) como a arte de aplicar os meios militares, no tempo e no espaço, de forma a concretizar a política. Hausen (2002) estabelece um paralelismo entre a terminologia militar (estratégia, tática, técnica e praxis) e a linguagem administrativa (plano, programa, projeto e atividade), conforme o modelo da figura abaixo:

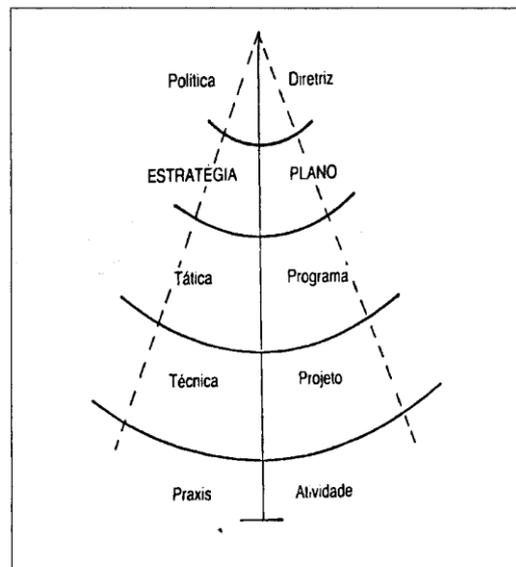


Figura 1 – Paralelismo entre a terminologia das dimensões da guerra e a linguagem administrativa

Fonte: (Hausen, 2002)

No campo da Gestão, os temas aos quais o conceito de estratégia estava associado foram evoluindo muito de acordo com as mutações a que as empresas e organizações foram obrigadas para se adaptarem ao ambiente externo em constante desenvolvimento.

Quadro 2 – Evolução do conceito de Estratégia no último século

DIMENSÕES ANALÍTICAS	TEMA DOMINANTE	PRINCIPAL ENFOQUE	PRINCIPAIS CONCEITOS	IMPLICAÇÕES
ANOS 50	Orçamentação	Controlo contabilístico e financeiro	Orçamentação financeira, planeamento de investimentos e avaliação de projetos	Papel determinante da gestão financeira
ANOS 60	Planeamento empresarial	Planeamento do crescimento	Previsão do mercado, diversificação e análise de sinergias	Criação de departamentos de planeamento estratégico e desenvolvimento de conglomerados
ANOS 70	Estratégia corporativa	Planeamento de portfólio de negócios	Matrizes de planeamento de portfólios de negócios e análise dos efeitos da curva de experiência da rentabilidade na quota de mercado	Organização de unidades estratégicas de negócios e integração do controlo financeiro e estratégico
FINAL DE 70 A 80	Análise da indústria e competição	Escolha de sectores, mercado e segmentos mais atrativos	Modelos de avaliação da atratividade estrutural da indústria e de análise da concorrência	Desinvestimento de negócios pouco atrativos e melhor gestão dos ativos
ANOS 80 A 90	Vantagem competitiva	Fontes da vantagem competitiva	Análise de recursos e competências, identificação dos fatores críticos de sucesso e rapidez de resposta aos concorrentes	Reestruturação das empresas e concentração em competências únicas



DESDE OS ANOS 90	Valor da empresa	Renovação da dinâmica da empresa	Inovação, aprendizagem organizacional e valor acrescentado de mercado	Reengenharia de processos, alianças estratégicas e criação de redes empresariais
------------------	------------------	----------------------------------	---	--

Fonte: (adaptado pela autora, 2018)

Para Carvalho e Filipe (2014) a estratégia é o domínio da gestão que integra os diversos saberes, competências e aptidões que o gestor necessita para assegurar às empresas sobreviver de modo sustentado num ambiente de competição intensa e frequentemente hostil. A tradução do pensamento estratégico do gestor numa vertente operacional é realizada através do Planeamento Estratégico e vertido num plano. Freire (2008) define este planeamento como um processo sistemático, metódico e complementar de apoio, fomento, organização, estruturação e síntese da reflexão estratégica, sendo por isso a base da GE.

1.2.1. Instrumentos

Para se chegar ao planeamento estratégico é necessário existir um pensamento estratégico que por norma está depositado no Líder da organização e não no Gestor. Segundo o Dr. Max McKeown, (2015) o pensamento estratégico é o que separa os gestores dos líderes. O Planeamento Estratégico é então “um processo interativo de análise das oportunidades e ameaças, de pontos fortes e fracos (análise SWOT²) com vistas à busca de uma equação para a definição de objetivos apropriados ao ajustamento das organizações às condições ambientais de mudança” (Junior, 1995). A elaboração deste planeamento passa por seis fases: a Definição da Missão; Análise da envolvente interna e externa; Definição dos objetivos; Formulação da Estratégia; Implementação e Controlo. A última fase revela-se bastante importante na medida em que é necessário ir acompanhando a evolução da implementação da estratégia definida e verificar se os resultados não têm grandes desvios relativamente ao previsto, sendo que, se isso se verificar a organização deverá estar preparada para fazer ajustes ao processo de planeamento para cumprir os seus objetivos (Freire, 2008). Os instrumentos de controlo de gestão permitem operacionalizar a estratégia das organizações, uma vez que incidem especialmente sobre o curto prazo (normalmente períodos anuais), definindo programas, orçamentos e acompanhando o desempenho e a obtenção de objetivos intercalares. Assim, o Planeamento Estratégico e o Controlo de Gestão, complementam-se, devendo estar devidamente alinhados (Anthony et al., 2007).

² *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats* ou em português FOFA - Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças.



Os estudos sobre avaliação de desempenho nas organizações não são recentes, mas Corrêa (1986) identificou que até à década de 80, a teoria de avaliação tinha evoluído muito pouco, tanto na quantidade de estudos realizados quanto na profundidade dos mesmos. As pesquisas sobre modelos de avaliação de desempenho aumentaram de forma considerável na década de 90, principalmente após a publicação dos artigos do professor Kaplan (1983), e, particularmente, depois do primeiro de Kaplan e Norton (1992) sobre o *The Balanced Scorecard*. As áreas de importância estratégica têm vindo a crescer, começando pela financeira e de RH, passando pelas relações de causa-efeito e ao estudo dos mercados, ao capital intelectual nas empresas, entre outros.

Na pesquisa para a revisão teórica foram encontrados 17 modelos de avaliação, constando do Apêndice C a sua avaliação em termos de valências e constrangimentos. O quadro seguinte mostra alguns exemplos:

Quadro 3 – Características dos principais modelos de avaliação de desempenho

Nome do Modelo ou Área de avaliação / Autor / Início / Ideia Principal	
Pontos Fortes	Pontos Fracos
Tableau de Bord / Engenheiros de processos franceses / 1930-50 / Identificação de relações de causa-efeito	
Prover para os gerentes uma visão geral e concisa do desempenho das suas unidades visando tomada de decisão; informar o próximo nível sobre o desempenho de cada unidade; forçar cada unidade a posicionar-se relativamente ao contexto da estratégia global; identificar fatores críticos de sucesso e indicadores chave de desempenho; contribuir para estruturar a agenda e dirigir discussões.	Apresentar dados predominantemente financeiros; não analisar o impacto de decisões sobre variáveis não financeiras; não estabelecer relações de causa-efeito; não estabelecer relação entre estratégia e operação; não considerar variáveis com impacto nos resultados futuros; muito focado em dados históricos.
BSC / Robert S. Kaplan e David P. Norton / Década de 90 / Instrumento para medir e relacionar 4 perspetivas: financeira, clientes, processos e crescimento	
Ter uma lógica convincente; correlacionar indicadores e desempenho financeiro; estabelecer relações de causa-efeito; ter literatura bem desenvolvida e consistente; ser muito funcional na formulação de estratégias e ajudar no comprometimento interno.	Estabelecer relações de causa-efeito unidireccionais; não contemplar mecanismos para validação; não estabelecer maiores vínculos entre a estratégia e a operação; ser rígido e estático; ser limitado por 4 perspetivas; dar pouca atenção a RHRH, conhecimento e criação; tratar de forma restrita o ambiente externo (apenas cliente).
SIGMA – Sustainability Scorecard / British Standards Institution e outros / 1999 / Triple Bottom Line – Scorecard: medir e estabelecer relações sobre 4 enfoques: sustentabilidade, cliente externo e interno, conhecimento e habilidade	
Valorizar os aspetos da sustentabilidade; adotar um enfoque orientado para os <i>stakeholders</i> .	Não mensurar a estratégia de negócio e focar-se muito nas ações sociais e ambientais; deixar resultados económicos em segundo plano.

Fonte: Adaptado pela autora (Crispim and Lugoboni, 2012)

As técnicas de avaliação do desempenho com base nos indicadores financeiros, são incompletas no fornecimento de informações relevantes para a tomada de decisão pelos gestores e tendem a negligenciar os fatores geradores de valor futuro (Rodrigues, 2010). Não obstante, alguns estudos empíricos mostram que nas últimas décadas as empresas



concentram as suas atenções em medir o desempenho recorrendo a indicadores financeiros, mesmo com a proliferação de modelos que empregam múltiplos indicadores abrangendo outras perspetivas (Wernke & Cláudio, 2003). Esta relação dos aspetos abordados pelos diferentes modelos pode ser consultada no Apêndice B.

Os indicadores financeiros e económicos são de aplicação geral a todos os níveis da organização, permitindo obter informações sintéticas, efetuar comparações com outros períodos, empresas e setores (Jordan et al., 2005). Os indicadores financeiros e económicos traduzem o desempenho em termos de custos, proveitos e resultados, os quais são o reflexo da forma como o gestor utiliza os recursos disponíveis para atingir os seus objetivos.

1.3. Síntese conclusiva

Neste capítulo detalhou-se a evolução dos grandes conceitos abordados neste estudo, em particular a CGCG e a GE, que se encontraram no tempo e evoluíram em conjunto, dando origem à CGE.

As necessidades estratégicas de gestão evoluíram no sentido de fazer sempre mais e melhor que os concorrentes, justificando-se, desta forma, os vários desenvolvimentos, da Contabilidade Industrial para a Contabilidade de Custos, a qual se alargou ao conceito de CG centrado-se, atualmente, a tónica no conceito de CGE.

Enumeraram-se vários instrumentos de CG, de acordo com os métodos de custeio, de distribuição dos CI e, posteriormente, numa fase mais contemporânea os sistemas de análise mais complexos, como é o caso do ABC e BSC, como ferramentas de apoio à decisão estratégica.

Da análise do Quadro 3 pode-se aferir que a estratégia empresarial se baseava inicialmente numa mera mensuração de fatores financeiros, passando a considerar quase todas as dimensões da organização. Ainda assim, nenhum dos instrumentos referenciados descarta indicadores financeiros, exceto aqueles que se assumem como orientados para áreas de desempenho específicas (ex.: Qualidade ou RH).



2. A Gestão Estratégica, a Contabilidade de Gestão e a mensuração de recursos financeiros na Marinha

Embora à priori se tenha a ideia de que a implementação de um Sistema Integrado de Gestão deva abranger todas as áreas que uma entidade quer gerir e controlar, a verdade é que na prática as ferramentas disponíveis são tão variadas que os responsáveis de cada área, dentro da organização, tendem a defender aplicações diferentes, que na sua ótica, mais se adequam às suas necessidades de gestão. Este capítulo abordará diferentes ferramentas, devendo ter-se em atenção se estão em sintonia a quando da produção do mesmo tipo de informação, nomeadamente, a de carácter financeiro.

2.1. A Gestão Estratégica na Marinha

Na Marinha a GE iniciou-se em 1982 com o Planeamento Estratégico. Em 2004 foi promulgada a documentação estruturante e o BSC e o *Enterprise Project Management* (EPM) foram implementados em 2008, no sentido de dotar o processo de GE com ferramentas da área das Tecnologias de Informação. Entre 2010 e 2011 adotou-se o modelo de execução da estratégia - *Execution Premium Process* (XPP), desenvolvido também por Robert S. Kaplan e David P. Norton, nascendo nesse ano a então denominada Diretiva de Política Naval (DPN), atual DPM, derivando dessa as respetivas Diretivas Setoriais (DS). No ano seguinte considerou-se edificada a capacidade de GE na Marinha com o alinhamento entre a DPM e as DS (EMA, 2015).

2.1.1. Instrumento

O grande ponto de viragem na Marinha relativamente à GE foi a introdução do XPP, o qual permite fazer a transição entre o pensar e o executar, através de uma abordagem sistemática que liga a estratégia com as operações. Este assume-se como uma evolução da metodologia BSC, o qual deixou de ser um mero avaliador de desempenho passando a um sistema de gestão da mudança (Pinto, 2007, p.95) compreendendo seis fases: (1) Desenvolver a estratégia – considerando a estratégia existente e os ambientes interno e externo; (2) Traduzir a estratégia – desenvolvimento do mapa da estratégia; (3) Alinhar a organização – alinhamento de unidades e colaboradores com a estratégia definida; (4) Planear as operações – formulação da estratégia de operações e ligação do orçamento à estratégia; (5) Monitorizar e aprender – revisões periódicas da estratégia e das operações; (6) Testar e adaptar – validação da estratégia implementada e introdução de adaptações.



Neste ponto reinicia-se o ciclo com o aprimorar evolutivo da estratégia. A figura abaixo sintetiza o Modelo de GE da Marinha:

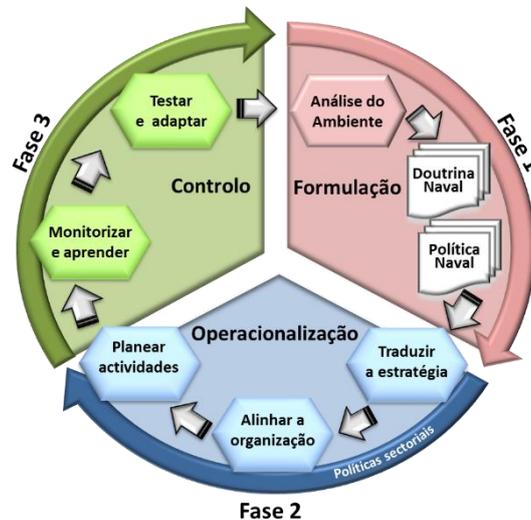


Figura 2 - Modelo de Gestão Estratégica da Marinha

(Fonte: EMA, 2015)

A DPM 2017 estabelece as Orientações Estratégicas do Almirante Chefe do Estado-Maior da Armada³ (ALM CEMA) para o seu mandato, enquadradas pelas orientações da tutela política e pela documentação estratégica militar aprovada, da qual decorre a estratégia naval. Como enquadramento interno da estratégia, o ALM CEMA revelou a sua visão para a Marinha “Servir Portugal no mar, com relevância, construindo a Marinha do futuro”, materializando-se em três orientações: (1) Fomentar o desempenho pessoal e institucional; (2) Melhorar a capacidade para superar as dificuldades em pessoal e material; (3) Aproveitar todas as oportunidades existentes. Na construção do Mapa da Estratégia, em Anexo A, são adotadas as Perspetivas de Gestão Genética, Estrutural, Operacional e de Missão (adaptadas das perspetivas do BSC original), bem como quatro Temas Estratégicos, que representam grandes ideias-chave destinadas a orientar o processo de execução estratégica, em cada uma dessas perspetivas: Equilíbrio, Otimização, Flexibilidade e Eficácia, respetivamente. A realização de uma análise SWOT norteada pelo atrás descrito deu origem aos grandes OE— Fase 1 (EMA, 2015).

A concretização desses objetivos é facilitada pela definição das principais ações a desenvolver – Linhas de Ação (LA). Para cada OE são identificados indicadores de desempenho adequados para a medição do seu progresso e as metas correspondentes. Para

³ À data da promulgação do documento em causa exercia funções o ALM Silva Ribeiro.



se efetivar o alinhamento, cada setor emana internamente as suas DS, (exemplo de alinhamento vertical da DS da Superintendência das Finanças (SF) com a DPM, em Anexo B), indicando as suas respetivas LA, OE Setoriais e Iniciativas que apoiam a consecução de cada um deles. O último passo desta fase é a elaboração dos Planos de Atividades (PA) por setor (extrato do PA da SF em Anexo C) – Fase 2.



Figura 3 - Planejamento estratégico da Marinha

Fonte: (EMA, 2015)

A Fase 3 é concretizada através do acompanhamento constante dos resultados dos Indicadores Estratégicos (IE) e pela análise do que está e não está a ter sucesso e porquê. São ainda acompanhados os projetos (em EPM) subjacente as algumas IE (Gonçalves, 2018). Também as atividades são alvo de relatório valorizado no fim de cada ano económico, conforme divulgado através da Síntese das Atividades (EMA, 2015) em anexo ao Relatório de Gestão (DF, 2017). As atividades previstas nos PA não estão interligadas especificamente aos OE Setoriais, citando a SF “Para efeitos do presente Plano de Atividades, os objetivos setoriais (...) consideram-se enquadrados numa atividade genérica designada por "Execução da Estratégia"” (2018). Esta problemática relativa à disrupção que existe entre as DS e os PA, é especificamente abordada por Barradas (2016) tendo este chegado à mesma conclusão.



2.2. A Contabilidade de Gestão na Marinha

Encontra-se criada no módulo de CO do SIG-DN uma estrutura baseada na perspectiva de CC, conforme Anexo D.

2.2.1. Instrumento

A Marinha, elaborou o Guião de Procedimentos de CO em Outubro de 2007. O método de CC adotado tem a vantagem de identificar e justificar simultaneamente os custos por natureza, por funções, pelos diversos objetos de custeio e pela estrutura organizativa.

As Classes de Custo, também possíveis de parametrizar, traduzem a natureza do consumo do bem ou do serviço. O módulo utiliza as classes primárias, aquelas que correspondem às contas de custos (classe 6), de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e as classes de custo secundárias que vão servir para outros níveis de exploração de informação para a gestão.

Os ciclos de transferência são transações operadas em sistema que permitem distribuir custos de um (ou mais) CC de origem, para um ou mais CC de destino. Os ciclos devem ser utilizados para repartir os CI que são imputados ao CC Geral.

2.3. Mensuração dos recursos financeiros na Marinha

A ferramenta, em termos oficiais, de mensuração dos recursos financeiros da Marinha é o SIG-DN. É através da informação fornecida por este que a entidade presta todo o tipo de contas e qualquer outra informação financeira/orçamental oficial ao exterior. É o instrumento de interface com o do Ministério das Finanças para controlo da execução orçamental (EO) conforme previsto na Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) (DF, 2017).

Porém, para dar resposta a necessidades de informação financeira a destinatários internos, no âmbito de informação *customizadas*, pequenos estudos e projetos, são utilizadas ferramentas cuja informação não decorre totalmente da constante no SIG-DN. São exemplos disso estes três casos: os mapas produzidos pela Direção de Contabilidade e Operações Financeiras, extraídos da Aplicação de Vencimentos (AV) (externa ao SIG mas com produção manual de interface) sobre a distribuição das remunerações por classificação económica; a informação sobre custos dos cursos do Sistema de Formação Profissional da Marinha (SFPM), constante na respetiva documentação de curso e, por último, a informação financeira incluída nos projetos do EPM pelos respetivos gestores. A grande diferença entre estes três exemplos é que, no primeiro, havendo um interface a informação extraída da AV é inserida no SIG para efeito de criação de cabimentos e compromissos com a posterior EO,



sendo assim a informação exatamente a mesma nos dois sistemas; no segundo caso, o cálculo dos custos dos cursos é elaborado de uma forma dissociada do SIG-DN, somando arbitrariamente os valores dos custos de Hh dos formadores, do material das várias naturezas que a respetiva documentação de curso prevê utilizar, entre outros; no terceiro caso os gestores de projeto inserem no EPM a informação que consideram relevante e só no caso dos projetos da Lei de Programação Militar é que existe interface com o SIG para extração do valor dos contratos públicos (Ascenso, 2018).

2.3.1. Método de mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM

Nas instituições públicas, os indicadores de desempenho financeiro estão relacionados com a afetação eficiente de recursos, gestão do orçamento e redução de custos. Ao contrário do que acontece no Setor Privado, a Perspetiva Financeira terá um enfoque apenas de suporte, através da gestão de meios para a prestação de serviços de qualidade aos seus clientes/cidadãos. Na AP prevalece a missão da instituição, pese embora, a redução de custos seja uma permanente preocupação (Pinto, 2007, p.153). Neste sentido, a Marinha adaptou as perspetivas originais do BSC, para as já mencionadas no Capítulo 2 mas não adaptou a sua GE às capacidades dos sistemas informacionais de gestão da informação financeira já existentes. Não tendo ainda garantido a interoperabilidade entre estes dois sistemas de gestão (Honorato, 2018).

O método de mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM foca-se essencialmente na informação vertida no EPM pelos gestores de projeto a que estão associadas algumas IE e algumas IS. Constatando-se por aqui que a informação financeira relevante não é toda equacionada, o que por sua vez torna o método ineficaz quanto à estrutura de GE montada. Concomitantemente, a informação não é obtida através do sistema de gestão da informação financeira da Marinha, o que deturpa qualquer comparação lógica que se possa fazer com a informação oficial que a entidade emana para o exterior, reforçando uma tónica de pouca coerência e desadequação pela não utilização do SIG-DN.

2.4. Síntese Conclusiva

Este capítulo referencia o BSC/XPP como a ferramenta adotada pela instituição para gerir o seu ciclo da GE e o SIG-DN como instrumento primordial de CG. Quanto à mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos OE a mesma é realizada através da informação financeira colocada pelos gestores de projeto no EPM com ligação



direta a IE e, desta forma, ao Mapa da Estratégia. No entanto, essa informação não é extraída do SIG-DN que é o sistema primordial de informação financeira e de CG da Marinha. Por outro lado, é obtida do SIG-DN a informação anual relativa aos custos (Módulo de CO) e à EO por atividades, atividades essas que são parametrizadas de acordo com os PA, mas que não apresentam ligações diretas às DS.

É analisado, em específico, o método de mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM, concluindo-se que o método não se afigura eficaz, adequado ou coerente.



3. O alinhamento entre o módulo de CO do SIG-DN e o SNC-AP

Imposta no Setor Público Administrativo pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, a CG tem sido várias vezes adiada, tanto em termos do cumprimento da lei como em termos de apoio à função de gestão.

A informação contabilística incrementou a sua importância com o aparecimento do POCP (DL n.º 232/97, de 3 de setembro) que tendo por base o Plano Oficial de Contabilidade (POC), forçou a articulação da contabilidade orçamental com a patrimonial e a analítica. Decorridos cerca de dezanove anos sobre a publicação do POCP, é notório o fraco nível de implementação e divulgação da informação prevista para a contabilidade analítica. O normativo contabilístico nacional atualmente aplicado é o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) para as AP, através do DL n.º 192/2015, de 11 de setembro, o qual previa a sua entrada em vigor a partir de 1 de janeiro de 2017, tendo sido adiado posteriormente para 1 de janeiro de 2018 através do DL n.º 85/2016, de 21 de dezembro. No que se refere à CG, o SNC-AP apresenta a NCP 27, a qual abordaremos mais à frente.

3.1. Capacidades atuais do Módulo CO

Em cada unidade orgânica, o órgão interno responsável pela área da CG e tratamento da informação. Esse órgão, tem como atribuições elaborar instruções e procedimentos para a sua unidade, bem como garantir a realização de todas as tarefas de rotina de apuramento de custos e assegurar a permanente coerência e atualização dos dados.

O módulo divide-se em duas vertentes: o controlo de custos por Centros de Custo (CC) e por custos da Atividade.

A primeira é uma das formas mais utilizadas no apuramento dos custos numa organização, imputando os custos que ocorrem em cada um dos seus segmentos orgânicos, sejam eles departamentos, serviços, secções, subsecções. A estrutura de CC deve refletir a estrutura da organização, pressupondo que esta tende a permanecer estável e homogénea ao longo do tempo. O CC representa uma unidade organizacional dentro da área de contabilidade de custos. A cada CC é atribuída uma classificação de tipologia, designadamente: Operacional – CC que desenvolvem as atividades principais da unidade; Geral ou de Estrutura - CC que não desenvolvendo tarefas diretamente ligadas ao cumprimento da missão da unidade, desenvolvem tarefas ligadas à prossecução das mesmas (normalmente incluem-se nestes, os CC de Comando ou Direção e os Financeiros); Auxiliar – CC que não desenvolvendo tarefas diretamente ligadas ao cumprimento da missão da unidade, realizam atividades (secundárias) de apoio aos CC operacionais; Geral – CC



instrumental que serve para coletar os custos comuns (indiretos) da unidade e que serão posteriormente repartidos de acordo com um critério definido (DF, 2007).

Os CC têm imputação automática de custos no SIG, por via dos processos financeiros e logísticos. O registo do custo no CC corretos evita a posterior regularização de custos, aumentando assim, o rigor da informação e a sua disponibilização imediata.

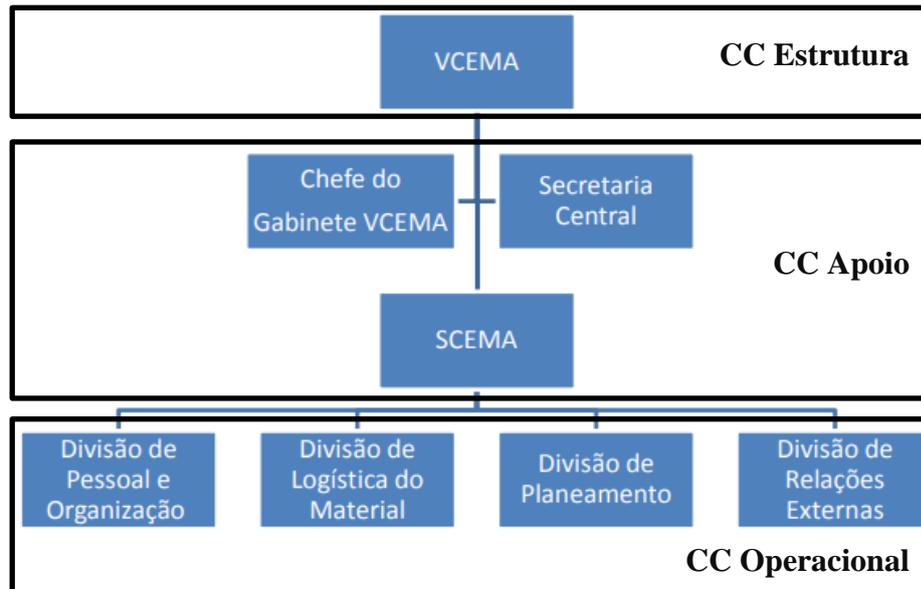


Figura 4 – Estrutura Orgânica do Estado-Maior da Armada

(Fonte: Adaptado de DF, 2007)

A segunda perspetiva do módulo é a ótica da Atividade e que consiste no posterior apuramento dos custos atrás descritos pelas atividades da entidade. Para isso é imperativo que sejam criadas no SIG, antes de cada período contabilístico, o tipo de atividades constantes no Plano de Atividades aprovado, seja da unidade ou do setor. Idealmente essas atividades, deverão ser as mesmas previstas no Planeamento Orçamental e DS, de modo a que a informação seja coerente e comparável (DF, 2007). Existe ainda uma valência do módulo de relevante para a gestão de atividades e/ou projetos transversais à orgânica da entidade (CC), as Ordens Internas (OI). Existem dois tipos de OI, as Reais (OIR) e Estatísticas (OIE). As OIE servem para analisar de forma mais pormenorizada e de carácter estatístico os custos associados a atividades específicas e transversais, como é o caso de Missões e Comemorações (ex.: dia da Marinha), mantendo os custos nos respetivos centros de custo. O custo que cada um tem na intervenção deverá ser identificado estatisticamente



para uma OIE, para assim permitir apurar o custo total da reparação. A OIE pode ser utilizada transversalmente por várias Unidades. No entanto, se a decisão de imputação destes custos passar por incorporar o total dos custos apurados na reparação ao navio, então deverá ser utilizada uma OIR. Neste caso, o custo fica identificado estatisticamente nos CC da DN e Esquadilha e será real no CC do navio. Resumindo, as OIR funcionam como CC e a OIE como ferramentas de apoio até ao fecho de contas.

Uma vez parametrizados estes instrumentos, a informação poderá ser acedida em tempo real.

3.2. A norma de Contabilidade Pública 27

A NCP 27 foi criada com o intuito de “estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (Comissão de Normalização Contabilística (CNC), 2017), servindo não só os utilizadores internos, mas também os externos. Além de propor linhas orientadores de um sistema de contabilidade e determinar qual a informação a divulgar, refere que “a contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes” (CNC, 2017). O apuramento de custos e resultados das políticas públicas depende da adoção de um sistema de CG generalizado na AP e, apesar da nova Lei de enquadramento Orçamental (anexo ao DL 151/2015, de 11 de setembro) prever o desenvolvimento de um modelo de custeio de apoio à orçamentação por programas, a NCP 27 promove um modelo de CG próprio.

Para o sistema de informação de base da CG a norma define que são necessários os seguintes dados mestre: Objetos de custeio; Unidades orgânicas e/ou atividades; Critérios de classificação dos gastos; Indutores de gasto, no caso de ser utilizado um sistema de custeio baseado nas atividades; Critérios de afetação e imputação dos gastos indiretos; Plano de contas e/ou quadros de apuramento de custos; Mapas de divulgação da informação sobre os custos a incluir no relato financeiro de finalidades gerais; Indicadores operacionais de avaliação de desempenho e outra informação sobre custos.

Os gastos por natureza (contabilidade financeira), são reclassificados por CC (contabilidade de custos), permitindo assim o apuramento de custos por departamento, função, bem, serviço, entre outros. Desta forma mantem-se o elemento fundamental para a comparação entre a informação contabilística orçamental, financeira e de gestão. A figura



abaixo demonstra simplificadamente o funcionamento das contas da classe 9⁴ na reflexão dos valores associados, nomeadamente, às contas da classe 6 e 7 da contabilidade financeira:

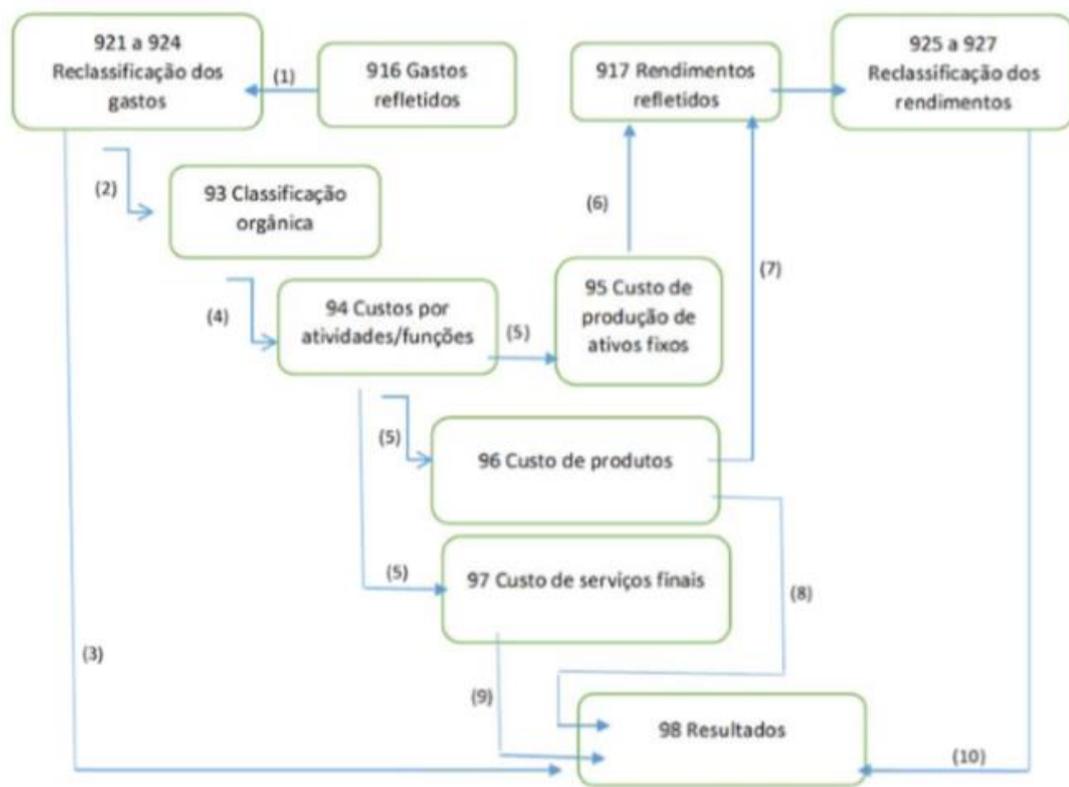


Figura 5 – Funcionamento da classe 9

(Fonte: CNCP, 2017)

Quanto ao sistema de custeio a NCP dá indicação dos seguintes: CT; CV; CD; CR e CP. Relativamente aos critérios de afetação e repartição dos gastos indiretos refere que deverão ocorrer em duas fases. a primeira fase (repartição primária) através de uma afetação dos gastos indiretos de acordo com a estrutura organizacional (departamentos, unidades, divisões) ou com as atividades desenvolvidas pela entidade (sistema baseado nas atividades — ABC), o que resulta na afetação dos gastos indiretos por CC de estrutura e auxiliares; numa segunda fase (repartição secundária), o gasto indireto é repartido pelos objetos de custos finais (CC operacionais) através das bases de imputação adequadas.

⁴ A classe 0 utiliza-se para a execução da contabilidade orçamental, designando-se “Contas do controlo orçamental e de ordem”, onde se registam as operações contabilísticas correspondentes à execução do orçamento; as contas das classes 1 a 8 são designadas para a contabilidade financeira e a classe 9 é reservada para a contabilidade de gestão (POCP, Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro).



3.3. **Síntese Conclusiva**

A NCP 27 emana orientações para que cada entidade possa identificar quais os instrumentos que melhor se adequam à sua atividade. No caso da Marinha, as propostas da norma, quanto ao sistema de custeio e distribuição dos CI, podem ser satisfeitas pelas valências do módulo CO, nomeadamente as seguintes: criação de CC baseados na estrutura orgânica ou tipos de atividades (ABC); possibilidade de parametrização das classes de custo; Ciclos de Transferência para distribuição dos CI, em duas fases, pelos CC de apoio e operacionais; criação de Índices Estatísticos como unidades de imputação de um resultado sendo medidos em unidades de tempo ou de medida e por fim, as OI, utilizadas quando o objeto de imputação que se pretende utilizar não tem qualquer correspondência com a estrutura de CC.



4. O SIG-DN ao serviço da Gestão Estratégica

A informação de Gestão, extraída do SIG-DN tem por objetivo proporcionar a todos os destinatários e potenciais utilizadores da informação, uma imagem verdadeira e apropriada acerca da posição financeira, das alterações desta, dos resultados das operações e demais informações patrimoniais, possibilitando a tomada de decisão, o controlo interno e a prestação de informações externas.

O SNC-AP, através da NCP 27 refere que a CG se destina a produzir informação relevante e analítica sobre custos, para “satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores. Refere ainda que envolve o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes – Módulo de CO do SIG-DN.

Ora, se a Marinha possui um sistema robusto e abrangente no que toca à área da informação financeira, se ele próprio tem a capacidade de aferir custos com a estrutura que se pretender e permite programar Índice Estatísticos para avaliar a evolução OE estabelecidos, torna-se de extrema importância a interoperabilidade entre o SIG-DN e a GE.

4.1. Acompanhamento Financeiro

Nesta ótica o acompanhamento da GE pode ser efetuado através de:

- Proposta Orçamental (PO);
- EO
- Apuramento dos custos por estrutura dos CC, a atual ou outra que se identifique ser a mais adequada;
- Apuramento dos custos por atividades, de preferência as constantes nos PA com estes já alinhados com os objetivos das DS;
- Por OIR, onde se configuram os projetos constantes no EPM que, por sua vez, perseguem IE;
- Por OIE, dando a possibilidade de monitorizar eventos periódicos planeados ou não planeados.

Para isso é necessário que se efetue a articulação de toda a cadeia de GE, nomeadamente entre as DS e os PA e entre os PA e o SIG-DN. No caso da PO este alinhamento deverá estar concluído antes do início de um ciclo estratégico, ou seja, a DPM, as DS e os PA deverão ser definidos antes da PO para posteriormente a EO estar de acordo.



No caso dos CC, ABC e OI a sua parametrização pode ser estabelecida em qualquer momento.

4.2. Outras valências

Para permitir a monitorização e o controlo da execução da estratégia, são estabelecidos indicadores que permitem aferir o grau de concretização dos OE da Marinha relativamente às metas definidas. Com este propósito, são adotados dois tipos de indicadores: de Resultado (R), também conhecidos como *Lag Indicators*, que medem o resultado obtido na consecução de determinado OE, refletindo a visão do que se atingiu; Indutores (I), ou *Lead Indicators*, que medem a capacidade de sustentação futura dos resultados, transmitindo a visão do que poderá ser realizado. Estes últimos não são considerados na avaliação da concretização dos OE, servindo essencialmente para fornecer pistas relativamente ao comportamento futuro dos indicadores R (EMA, 2015). Ou seja, existe um relacionamento que sugere que a melhoria de desempenho de um indicador I resultará, normalmente, na melhoria de desempenho dos indicadores R. Os instrumentos que mais peso têm na medição e controlo do estado da execução estratégica são estes indicadores e, da análise efetuada a todos aqueles vertidos na DPM, nenhum tem natureza financeira. Porém, independentemente da sua natureza, são possíveis de serem monitorizados pelo SIG-DN através das valências já abordadas no terceiro capítulo. A tabela abaixo dá exemplos de parametrizações em SIG de vários Indicadores: Estratégicos, tanto R como I (lista completa em Apêndice D):

Quadro 4 – Componentes a parametrizar no SIG-DN por Objetivo Estratégico

OBJETIVO	INDICADOR	TIPO	DESCRIÇÃO	COMPONENTES A PARAMETERIZAR NO SIG
OE3 – INCREMENTAR a captação de fontes de financiamento supletivas	I3.02 - Taxa de crescimento de candidaturas a fontes de financiamento externas.	R	Razão, expressa em percentagem, do crescimento de candidaturas apresentadas no ano corrente, relativamente ao período homólogo.	Numerador: Candidaturas apresentadas no ano corrente; Denominador: Candidaturas do ano anterior
	I3.02 - Taxa de crescimento de candidaturas a fontes de financiamento externas. Razão	I	Razão, expressa em percentagem, do crescimento de candidaturas apresentadas no ano corrente, relativamente ao período homólogo.	Numerador: % de crescimento de candidaturas atuais; Denominador: % de crescimento de candidaturas período homólogo do ano anterior



OE4 – FORTALECER o apoio à AMN e a cooperação com parceiros nacionais e internacionais	I4.01 - Taxa de atividades de cooperação entre a Marinha e os parceiros internacionais	R	Razão, expressa em percentagem, entre o número de atividades de cooperação efetuadas e as solicitadas.	Numerador: Atividades efetuadas; Denominador: Atividades solicitadas
	I4.04 - Taxa de cumprimento do despacho do ALM CEMA relativo à disponibilização de RH à AMN.	I	Razão, expressa em percentagem, entre o total de RH disponibilizados à AMN e o número de efetivos previsto.	Numerador: Total de efetivos disponibilizados atualmente; Denominador: Total de efetivos previstos

Fonte: (Autora, 2018)

A alimentação do sistema, com a informação relevante quanto às componentes do indicador, deverá continuar a ser efetuada pelos setores, na ótica da descentralização das atividades de CG preconizadas pelo “Guião de Procedimentos para a Contabilidade Analítica”.

4.3. Síntese conclusiva

O SIG-DN apresenta-se como uma ferramenta sólida de informação financeira capaz de assegurar o fornecimento da informação de gestão de apoio ao sistema de GE, tanto na perspetiva financeira como na medição dos níveis de desempenho.

Verificou-se a possibilidade de acompanhamento financeiro dos OE definidos na DPM através da adaptação dos PA às DS e do SIG aos PA. Desta forma o sistema primordial de CG servirá a GE consagrando-se a existência da CGE na Marinha.

Adicionalmente, e independentemente de ainda não haver congruência entre os vários documentos de operacionalização da estratégia, é possível o SIG efetuar o acompanhamento de qualquer indicador previsto na DPM de forma isolada, ou seja, apenas parametrizando as componentes constantes no Apêndice C.

Responde-se assim à QD3 exceto no que concerne à adequação do módulo à NCP 27. Isto porque, como referenciado no capítulo anterior a norma, embora tenha subjacente a utilização de um sistema de CG, dá liberdade às entidades para o fazerem conforme lhe for mais conveniente, desde que isso se adegue à demonstração de resultados no âmbito da estratégia implementada. Ou seja, qualquer que seja a adaptação necessária fazer em sede de SIG-DN, uma vez que este aborda a imputação de custos tanto na ótica dos CC como na do ABC, a informação a disponibilizar externamente será conforme.



Conclusões

A AP tem se mostrado cada vez mais preocupada com os conceitos de eficiência e eficácia, não só porque os recursos são cada vez mais escassos, mas também porque cada vez mais os “Cliente” (cidadãos) assume uma postura de análise e controlo sobre aquilo que atribuem ao Estado. A responsabilização dos dirigentes públicos é, hoje em dia, assumida como uma necessidade por parte do contribuinte, utilizando-se cada vez mais na AP os instrumentos de gestão associados ao setor privado, tanto na vertente da CG como na de GE.

A Marinha, como entidade pública, é influenciada por estes fatores, afirmando-se a adoção do SIG e a introdução do modelo de GE BSC/XPP como um reflexo destas práticas.

Foi neste mapa concetual que se definiu como objetivo deste trabalho verificar a adequabilidade da CG através do módulo de CO do SIG-DN, para a mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos OE da Marinha, em tempo real. Sabendo, no entanto, que para edificar a capacidade de uma CGE efetiva é necessário existir uma convergência entre a CG e a GE tanto em termos concetuais como em termos dos de desenho dos sistemas de informação a estas associados.

Ora, para que fosse possível associar o Mapa da Estratégia à informação de caráter financeiro de uma forma transparente, eficaz, coerente e adequada, seria necessário associá-lo de alguma forma ao mesmo sistema integrado de informação financeira e de custos – o SIG-DN. Sendo que as DS se regem por um alinhamento vertical relativamente à DPM, podemos dizer que este primeiro passo não levanta problemas, no entanto, quando analisamos a postura dos PA para com as primeiras constata-se facilmente a inexistência de conformidade entre os dois. Já na adequação, da prestação de informação pelo módulo de SIG-DN, ao estabelecido pelos PA atestou-se ser possível parametrizar o sistema a qualquer estrutura de atividades e/ou CC.

Se não existe uma imagem efetiva dos custos alocados a cada um dos Objetivos Estratégico não é possível ser claramente justificado aos cidadãos “a preparação dos meios materiais e humanos, das estruturas e a realização das operações militares” conforme preconizado pela Estratégia da Marinha (EMA, 2015, p.3.4). Nem tão pouco averiguar se a estratégia adotada aumenta ou diminui o consumo de recursos públicos.

Apesar deste estudo só se debruçar sobre a mensuração dos recursos financeiros alocados à prossecução dos objetivos, através da Tabela 4 demonstrou-se que existe a possibilidade de acompanhar a evolução de qualquer indicador de desempenho constante na DPM através da sua prévia programação no SIG.



A resposta à QC assume-se através da verificação da possibilidade do SIG-DN em mensurar os recursos alocados à prossecução dos objetivos definidos pela DPM17 de forma generalizada. Neste contexto e decorrente das respostas às QD abaixo, constrói-se a resposta à QC:

- As ferramentas adotadas pela Marinha para implementar a GE, CG e para mensurar os recursos financeiros alocados aos seus OE são, respetivamente, o BSC/XPP, o módulo de CO do SIG-DN e a informação financeira introduzida nos projetos em sede de EPM. Porém, este último, não é eficaz, nem coerente nem adequado;
- As potencialidades do módulo de CO do SIG-DN respondem ao exigido pelas normas do SNC-AP, mais propriamente a NCP 27, na sua totalidade;
- O módulo de CO do SIG-DN pode efetuar o acompanhamento financeiro da evolução da prossecução dos OE definidos na DPM e ter em conta a NCP 27 em simultâneo. Desde que se alinhem as DS com os PA e estes com o SIG-DN.

Apesar de a CG se encontrar implementada na Marinha em termos de sistema de informação, é necessária a alocação de recursos para que a ferramenta seja utilizada de forma integrada nas operações diárias

É recomendável que para se edificar uma CGE na Marinha se elenquem esforços no sentido de colmatar as lacunas na ligação da documentação estruturante da GE.

Como futura investigação e caso a Marinha mantenha o interesse em ter uma GE estratégica unicamente orientada para a mudança da organização, poderá estudar-se a adequabilidade de outros instrumentos de GE exclusivamente orientados para essa vertente.



Bibliografia

- Abdel-Kader, M. e Luther, R., 2006. *Advances in Management Accounting, Volume 15*. Oxford, UK: Elsevier Ltd.
- Anthony, R.N., Govindarajan, V. e Dearden, J., 2007. *Management control systems. Vol. 12*. New York: McGraw-Hill.
- Ascenso, C., 2018. *Dr.ª* [Entrevista]. Lisboa (maio).
- Balreia, E.C.M., 2013. *Contabilidade de Gestão Estratégica: Evidência na região de Aveiro*. Dissertação de mestrado em Contabilidade no ramo de Auditoria. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Barradas, R., 2016. *Alinhamento entre Estratégia Organizacional e Instrumentos Gestao*. Trabalho Individual de Fim de Curso. Algés: Instituto Universitário Militar.
- Bernardes de Andrade, R.O. e Amboni, N., 2011. *Planejamento e pensamento estratégico*. [Em linha] Disponível em: <http://sciencedirect.com> [Consult. 12 dezembro 2017].
- Cambridge, 2018. *Cambrige Dictionary*. [Em linha] Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/gramatica/gramatica-britanica/politics-political-politician-or-policy> [Consult. maio 2018].
- Carvalho, J.C.d. e Filipe, J.C., 2014. *Manual de Estratégia - Conceitos, Prática e Roteiro*. 4ª ed. Lisboa: Sílabo.
- CNCP, C.d.N.C.P., 2017. *Manual de Implementação do SNC-AP - 2.ª Versão*. [Em linha] (2, junho 2017) Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt> [Consult. novembro 2017].
- Direção de Administração Financeira, 2007. *Guião de Procedimentos para a Contabilidade Analítica no módulo de "CO" no SIG*. Guião de Procedimentos. Lisboa: Marinha Portuguesa.
- Direção de Finanças, 2017. Relatório de Gestão 2016. *Relatório de Gestão*, p.33.
- Editora, Texto; Priberam, 2008-2013. *Dicionário Priberam da Língua Portuguesa*. [Em linha] Disponível em: <https://www.priberam.pt/dlpo> [Consult. dezembro 2017].
- Estado-Maior da Armada, 2015. *PAA 1003 - A Gestão Estratégica na Marinha*. Publicação Administrativa da Armada. Lisboa: Marinha portuguesa.
- Estado-Maior da Armada, 2015. *Síntese das Atividades*. Relatório. Lisboa: Marinha Portuguesa.
- Fernandes, M.V.F., 2012. Using Balanced Scorecard (BSC) approach to improve ergonomics programs. *Work-a Journal of Prevention Assessment & Rehabilitation*, 41,



pp.5769-71. Disponível em: <https://ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/22317682> [Consult. 8 maio 2018].

Figueiredo, C.d., 1913. *Novo Dicionário d aLíngua Portuguesa*.

Fonseca, P.d., 2018. *O Modelo de Gestão Estratégica da Marinha*. Lisboa.

Forrester, 2010. *How Would You Define A Customer Outcome?* [Em linha] ([https://go.forrester.com/blogs/10-04-26-](https://go.forrester.com/blogs/10-04-26-how_would_you_define_customer_outcome/)

[how_would_you_define_customer_outcome/](https://go.forrester.com/blogs/10-04-26-how_would_you_define_customer_outcome/)) Disponível em:

<https://go.forrester.com> [Consult. dezembro 2017].

Franco, V. et al., 2005. *Contabilidade de Gestão: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão (Vol. 1)*. Lisboa: Publisher Team.

Freire, A., 2008. *Estratégia - Sucesso em Portugal*. 12^a ed. Verbo.

Gomes, C.I.d.S., 2007. *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades*. Tese de Doutoramento Ramo de Ciências Empresariais, Área de Conhecimento de Contabilidade. Minho: Universidade do Minho.

Gonçalves, A., 2018. *CFR EN-AEL* [Entrevista]. Lisboa (3 maio).

Hausen, I.Z., 2002. *Da Estratégia - O Patamar do Triunfo*. Brasília: Thesaurus Editora.

Holmes, K., s.d. *Total Quality Management*. Pira International, Ltd.

Horngren, C.T., 1990. *Introduction to management accounting / Charles T. Horngren, Gary L. Sundem*. [Em linha] Disponível em: <http://library.um.ac.id/free-contents/downloadpdf.php/buku/introduction-to-management-accounting-charles-t-horngren-gary-l-sundem-15508.pdf> [Consult. 15 maio 2018].

Jordan, H., Neves, J.C.d. e Rodrigues, J.A., 2005. *O Controlo de Gestão*. 6^a ed. Lisboa: Áreas Editora.

Junior, A.S., 1995. *Planejamento estratégico como instrumento de mudança organizacional*. Dissertação de Mestrado em Administração. Brasília: Faculdade de Estudos Sociais Aplicados da Universidade de Brasília.

Juran, J.M., 1995. *A History of Managing for Quality: The Evolution, Trends, and Future Directions of Managing for Quality*. ASQC Quality Press. Disponível em: <http://www.qualitydigest.com/dec/juran-2.html> [Consult. 8 maio 2018].

Kádárová, J., Teplická, K., Durkáčová, M. e Vida, M., 2015. Target Costing Calculation and Economic Gain for Companies. *Procedia. Economics and finance*, 23(23), pp.1195-200. Disponível em: <https://sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115003317> [Consult. 8 maio 2018].



- Marinha DPM, 2017. *Diretiva de Planeamento de Marinha 2017*. Lisboa.
- Marshall, J.G. e Buchanan, H.S., 1995. Benchmarking Reference Services. *Medical Reference Services Quarterly*, 14(3), pp.59-73. Disponível em: <https://uncch.pure.elsevier.com/en/publications/benchmarking-reference-services-an-introduction> [Consult. 8 maio 2018].
- Mckeown, M., 2015. *The Strategy Book*. 2ª ed. Financial Times/ Prentice Hall.
- Novas, J., 2011. *Sistemas de Contabilidade de Gestão Tradicionais e Contemporâneos, Capital Intelectual e Performance*. Estudo Empírico. Évora: Universidade de Évora.
- Oracle, s.d. *What Is an Interface*. [Em linha] Disponível em: <http://docs.oracle.com/javase/tutorial/java/concepts/interface.html> [Consult. 8 maio 2018].
- Panian, Z., 2009. *Just-in-time business intelligence and real-time decisioning*. [Em linha] Disponível em: <https://dl.acm.org/citation.cfm?id=1628117> [Consult. 8 maio 2018].
- Pereira da Silva, R.A., 2012. *A implementação da metodologia Balanced Scorecard e a melhoria de desempenho da Marinha Portuguesa*. Tese de Dissertação de Mestrado em Gestão. Lisboa: ISEG.
- Pinto, F., 2007. *Balanced Scorecard: Alinhar Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. 1ª ed. Lisboa: Sílabo, Lda.
- Rodrigues, J., 2010. *Avaliação do desempenho das organizações*. Lisboa: Escolar Editora.
- Rof, L.i.M., 2011. KAIZEN COSTING METHOD AND ITS ROLE IN THE MANAGEMENT OF AN ENTITY. *The Young Economists Journal*, 1(16), pp.104-09. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/aio/rteyej/v1y2011i16p104-109.html> [Consult. 8 maio 2018].
- s.n., s.d. [Entrevista]. ().
- s.n., s.d. *Activity-based costing*. [Em linha] Disponível em: http://en.wikipedia.org/wiki/Activity-based_costing [Consult. 8 maio 2018].
- s.n., s.d. *Total quality management*. [Em linha] Disponível em: http://en.wikipedia.org/wiki/Total_quality_management [Consult. 8 maio 2018].
- Santos, A.J.R., 2008. *Gestão Estratégica: Conceitos, modelos e instrumentos*. Lisboa: Escolar Editora.
- Santos, L.A.B.d.S., Garcia, F.M.G.P.P. e Monteiro, F.T., 2015. *Orientações Metodológicas para a Elaboração de Trabalhos de Investigação*. Pedrouços (Lisboa): IESM.
- Seno, S., 2018. *ITEN* [Entrevista]. Lisboa (maio).



- Silva, A.M.F., 2017. *A utilização de Instrumentos de Contabilidade de Gestão na Administração Pública*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. Lisboa: ISEG.
- Silveira Junior, A., 1995. *Planejamento estratégico como instrumento de mudança organizacional*. Brasília: FESA.
- Superintendência das Finanças, 2018. *Plano de Atividades 2018*. Plano de Atividades. Lisboa: Marinha Portuguesa.
- Vieira, R. e Major, M.J., 2018. *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. 2ª ed. Lisboa: Escolar Editora.
- Wernke, R. e Cláudio, D.A., 2003. Eva (Economic Value Added) Versus ROI (Return On Investment). *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 3.5, pp.29-41.
- Yin, R., 2005. *Estudo de Caso. Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.



Anexo A — Mapa da Estratégia da Marinha





Anexo B — Alinhamento vertical dos OS da Superintendência das Finanças com os Objetivos Estratégicos da DPM 2017

Objetivos setoriais		Alinhamento vertical dos objetivos setoriais								
		Objetivos Estratégicos da DPM 2017								
		Genética			Estrutural			Operacional		
		OE1 - POTENCIAR a edificação e a sustentação da componente naval do Sistema de Forças	OE2 - MELHORAR a capacidade de recrutamento e de retenção de recursos humanos	OE3 - INCREMENTAR a captação de fontes de financiamento supletivas	OE4 - FORTALECER o apoio à AMIN e a cooperação com parceiros nacionais e internacionais	OE5 - APERFEIÇOAR a eficiência nos processos e na gestão de recursos	OE6 - DINAMIZAR a abertura da Marinha à sociedade e aos cidadãos	OE7 - OTIMIZAR a presença e o controlo nos espaços marítimos sob soberania ou jurisdição nacional	OE8 - AUMENTAR a prontidão das unidades operacionais e o seu empenhamento no apoio à política externa	OE9 - CONSOLIDAR o conhecimento e a atuação no quadro das ciências do mar e da cultura marítima
Operacional	OS6 - Otimizar a programação e processamento de despesas com o pessoal									
	OS5 - Incrementar o controlo interno									
Estrutural	OS4 - Aperfeiçoar a eficiência nos processos e na gestão de recursos				X	●				
	OS3 - Consolidar competências e processos no contexto da Tesouraria Única do Estado					X				
Genética	OS2 - Otimizar a gestão dos recursos financeiros e a captação de fontes de financiamento supletivas	X		●						
	OS1 - Incrementar as competências dos recursos humanos		X							

● - Objetivo herdado da DPM 2017

X - Contribui para o objetivo da DPM 2017



Anexo C — Extrato do Plano de atividades da Superintendência das Finanças

Plano de Atividades da Superintendência das Finanças 2018

5. LINHAS DE AÇÃO

Para a prossecução dos objetivos do Setor Financeiro estabelecem-se as seguintes linhas de ação:

5.1 Que suportam a concretização do **OS1**

LA1.01 - Fomentar o cumprimento do plano de qualificações dos cargos nos órgãos da SF.

5.2 Que suportam a concretização do **OS2**

LA2.01 - Proceder à avaliação sistemática da situação financeira, global e setorial.

5.3 Que suportam a concretização do **OS3**

LA3.01 - Consolidar competências no âmbito da função tesouraria (Tesouraria Única).

5.4 Que suportam a concretização do **OS4**

LA4.01 - Aperfeiçoar os processos de gestão financeira das atividades.

LA4.02 - Promover a relevância da contabilidade de custos.

LA4.03 - Otimizar as estruturas administrativas e financeiras.

5.5 Que suportam a concretização do **OS5**

LA5.01 - Desenvolver um modelo de deteção e correção precoce de não conformidades.

LA5.02 - Promover a inserção de auditorias temáticas, setoriais e de processo no PAAAI.

5.6 Que suportam a concretização do **OS6**

LA6.01 - Colaborar na implementação do módulo de recursos humanos e vencimentos (RHV) integrado na plataforma tecnológica SIGDN.

LA6.02 - Melhorar a qualidade da informação residente em sistema em colaboração com o Setor Pessoal.



Plano de Atividades da Superintendência das Finanças 2018

III. ATIVIDADES E RECURSOS

1. ATIVIDADES ESTRATÉGICAS E INDICADORES

Para efeitos do presente Plano de Atividades, os objetivos setoriais identificados no capítulo II ponto 4. consideram-se enquadrados numa atividade genérica designada por "Execução da Estratégia".

2. ATIVIDADES CORRENTES E INDICADORES

O quadro seguinte apresenta as atividades correntes do Setor:

Atividade	2018	2019	2020	2021
Desenvolvimento e sustentação das atividades	104.389 €	88.918 €	90.077 €	91.252 €
Total	104.389 €	88.918 €	90.077 €	91.252 €



Anexo D — Estrutura de Centros de Custo criada em sede de SIG-DN (Contabilidade de Gestão)

3000003001	Geral GC	3001011000	Gabinete de Imagem	3002011100	Junqueira
3000003002	Geral UAICM	3001011100	Protocolo	3002011200	Inst Vila Franca Xir
3000003003	Geral Flotilha	3001020100	Geral Revista Armada	3002011300	Inst Marinha Alcânta
3000003004	Geral CCF	3001030100	Geral Messe Cascais	3002020100	Geral Messe Lisboa
3000003005	Geral BNL	3001050100	Geral GERE	3002020200	Direcção
3000003006	Geral DAS	3002010100	Geral UAICM	3002020300	Secção Alimentação
3000003007	Geral DN	3002010200	Comando	3002020400	Instalações
3000003008	Geral DA	3002010300	Srv Pessoal	3002020400	Sec Pessoal Instalaç
3000003009	Geral DI	3002010300	Pessoal	3002020500	Serviços Apoio à ICM
3000003010	Geral CSAA	3002010300	SRV A. Financeiro	3002020500	Sec. Cantina
3000003011	Geral EN	3002010400	Srv Segurança	3002020600	Sub. Oficina apoio
3000003012	Geral ETNA	3002010400	Segurança Instalação	3002020700	Sub. Salas praças
3000003013	Geral HM	3002010500	Ser. Educação Física	3002020800	Sub. Salas oficiais
3000003014	Geral MM	3002010500	Educação Física	3002020900	Sub. Salas sargentos
3000003015	Geral AVG	3002010600	Srvs Téc./Gerais	3002021000	Sub. Cozinha
3000003016	Geral DGAM	3002010600	Manuten. Instalações	3002021100	Sub. Pastelaria
3000003017	Geral IH	3002010600	Assist.Oficinal e LA	3002021200	Sec Aliment Alcântar
3000003018	Geral DITIC	3002010700	Srv Saúde	3002030100	Geral EMA
3001010100	Geral Gab CEMA	3002010700	Saúde	3002030200	Gab. p/a Cooperação
3001010200	Chefe de Gabinete	3002010800	Ser. Admin. Financ.	3002030300	Srv Publicações
3001010300	Secretaria	3002010800	Ser. Apoio às ICM	3002030400	Sub-Registo
3001010400	SAF	3002010800	Sec. Transportes	3002030500	Biblioteca
3001010500	SIRP	3002010900	Srv de comunic.	3002030600	Gab.Heráldica Naval
3001010600	Assessoria Jurídica	3002010900	Comunicações	3002030700	Secretaria Centra
3001010700	ADO	3002010900	Sec. Informati. Comu	3002030800	Div. Pessoal Org.
3001010800	ADC	3002011000	Srvs Técnicos/LA	3002030900	Divisão Informações
3001010900	Secção de Divulgação	3002011100	Adj Com - Junqueira	3002031000	Divisão de Operações



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

3002031100	Div. Logís. Material	3003010100	Flotilha	3003010132	SANFLOT-OficinaGOI
3002031200	Divisão Planeamento	3003010100	Comando Naval	3003010133	SANFLOT-OficFrioPan.
3002031300	Div. Comunicações	3003010101	Geral FLOTILHA	3003010134	SANFLOT-OficElec
3002031400	Gab. Vice-CEMA	3003010101	Geral CN (ExFLOT)	3003010135	SANFLOT-OficMecMáFe
3002040100	Geral DAGI-CE	3003010102	Flotilha-SANFLOT	3003010136	SANFLOT-SecCoordCon.
3002040100	GERAL DAGI	3003010110	Comando - 2Cte	3003010137	SANFLOT-SecPaiol
3002040200	Srv de Apoio	3003010111	Comando - CDTA	3003010138	SANFLOT-Transporte
3002040201	Sec. Abastecimento	3003010112	Comando - CDLOG	3003010139	COMSNMG1
3002040202	Sec. Srvs Gerais	3003010113	Comando - CDAF	3003020100	Meios Operacionais
3002040203	Publicações	3003010114	TA-Planeamento	3003020101	NRP VASCO DA GAMA
3002040204	Serv.Educação Física	3003010115	TA-LA, Mec. Elect.	3003020102	NRP ÁLVARES CABRAL
3002040205	Secretaria	3003010116	TA-Operações	3003020103	NRP CORTE REAL
3002040206	Biblioteca	3003010117	TA-Armaz. Elect.	3003020204	NRP JOÃO BELO
3002040207	Microinformática	3003010118	TA-Org.SEGMILMar.	3003020205	NRP SACADURA CABRAL
3002040208	Gabinete de Apoio	3003010119	TA-Serv.Público	3003020206	NRP HERMENEGILDO CAP
3002040300	Apoio Administrativo	3003010120	TA-S.EmergMéd.	3003020307	NRP BAPTISTA ANDRA
3002040400	Div.Sis.Apoio Gestão	3003010121	TA-Log.HSA	3003020308	NRP AFONSO CERQUEIRA
3002040401	Sec.Sis.Apoio Gestão	3003010122	Srv de Abastecimento	3003020309	NRP JOÃO ROBY
3002040402	Secção WEB	3003010123	Srv Gestão Fin.	3003020410	NRP JOÃO COUTINHO
3002040500	Div.Qual.Normal.Seg.	3003010124	Secretaria	3003020411	NRP ANTÓNIO ENES
3002040600	Div.Estat.Inve.Oper.	3003010125	Srv de Informática	3003020412	NRP JACINTO CÂNDIDO
3002040601	Sec.Estatística	3003010126	Srv de Publicações	3003020413	NRP GEN. PER D'EÇA
3002040602	Sec.Invest.Oper.	3003010127	Srv de Manutenção	3003020420	NRP VIANA DO CASTELO
3002040700	Direcção	3003010128	Srv de Pessoal	3003020421	NRP FIGUEIRA DA FOZ
3002050100	Inspec. Geral Marinh	3003010129	SANFLOT- ficEmbarca.	3003020422	NRP SINES
3002060100	Academia de Marinha	3003010130	SANFLOT- ficSerSold.	3003020423	NRP SETÚBAL



Anexo E — Estrutura de Centros Financeiros criada em sede de SIG-DN (Contabilidade Financeira)

Orgânica Interna	Centros Financeiros		Orgânica Legal		Divisão	Nível de Crédito	
	Código	Designação	Código	Designação			
01.20	3001.2001	Gabinete do CEMA	03.01.01	CEMA E GABINETE	3001	Gabinete CEMA	F
	3001.2007	EGM - GABCEMA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
02.20	3002.2001	Unidade Apoio Instalações Centrais Marinha	03.01.02	ESTADO-MAIOR DA ARMADA	3002	Unidade de Apoio às Instalações Centrais de Marinha	F
	3002.2008	EGM - UAICM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3002.2009	FACM - UAICM	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
02.22	3002.2201	Estado-Maior da Armada	03.01.02	ESTADO-MAIOR DA ARMADA			F
	3002.2205	EGM - EMA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
02.24	3002.2401	Academia de Marinha	03.01.02	ESTADO-MAIOR DA ARMADA			F
	3002.2405	EGM - AM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA	F		
03.20	3003.2001	Comando Naval	03.01.03	COMANDO NAVAL	3003	Comando Naval	F
	3003.2003	FND - CN	03.02.02	FORÇAS NACIONAIS DESTACADAS			F
	3003.2006	LPM - CN	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3003.2007	EGM - CN	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
03.24	3003.2401	Comando Zona Marítima do Norte	03.01.03	COMANDO NAVAL			F
	3003.2406	EGM - CZMN	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
03.26	3003.2601	Comando Zona Marítima do Sul	03.01.03	COMANDO NAVAL			F
	3003.2606	EGM - CZMS	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
03.27	3003.2701	Comando Zona Marítima da Madeira	03.01.03	COMANDO NAVAL			F
	3003.2705	EGM - CZMM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
03.28	3003.2801	Comando Zona Marítima dos Açores	03.01.03	COMANDO NAVAL			F
	3003.2807	EGM - CZMA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3003.2808	FACM - CZMA	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
03.34	3003.3401	SUPL - Suplemento Embarque / Missão - Pessoal militar	03.02.01	DESPESAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)			F
03.35	3003.3501	SUPL - Suplemento Embarque / Missão - Pessoal militarizado	03.02.01	DESPESAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)			F
03.36	3003.3601	SUPL - Suplemento Embarque Escola Naval	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL			F
03.37	3003.3701	Comando do Corpo de Fuzileiros	03.01.03	COMANDO NAVAL			F
	3003.3702	EGM - CCF	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3003.3703	LPM - CCF	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3003.3704	FACM - CCF	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

03.38	3003.3801 Base Naval de Lisboa	03.01.03	COMANDO NAVAL			F
	3003.3802 EGM - BNL	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3003.3803 FACM - BNL	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
06.20	3006.2001 Direção de Apoio Social	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3006	Direção de Apoio Social	F
	3006.2006 EGM - DAS	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3006.2007 FACM - DAS	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
06.21	3006.2101 Gabinete do Superintendente do Pessoal	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL			F
	3006.2105 EGM - GAB SP	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
06.22	3006.2201 Direção de Pessoal	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3006	Direção de Apoio Social	F
	3006.2205 LPM - DP	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3006.2206 EGM - DP	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3006.2207 FND - DP	03.02.02	FORÇAS NACIONAIS DESTACADAS			F
	3006.2208 FACM - DP	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
	3006.2209 DP - AMN	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL			F
07.20	3007.2001 Direção de Navios	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL	3007	Direção de Navios	F
	3007.2003 FND - DN	03.02.02	FORÇAS NACIONAIS DESTACADAS			F
	3007.2006 LPM - DN	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3007.2007 EGM - DN	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
07.21	3007.2101 Depósito Munições NATO Lisboa	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL			F
	3007.2104 EGM - DMNL	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
08.20	3008.2001 Direção de Abastecimento	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL	3008	Direção de Abastecimento	F
	3008.2003 FND - DA	03.02.02	FORÇAS NACIONAIS DESTACADAS			F
	3008.2006 LPM - DA	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3008.2007 EGM - DA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
08.22	3008.2201 Direção de Transportes	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL	3008	Direção de Abastecimento	F
	3008.2204 LPM - DT	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3008.2207 EGM - DT	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3008.2208 Projetos - DT	50.13.00	PROJETOS - MARINHA			I
08.23	3008.2301 Depósito POL NATO Lisboa	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL			F
	3008.2304 EGM - DPNL	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

09.20	3009.2001	Direção de Infraestruturas	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL	3009	Direção de Infraestruturas	F	
	3009.2007	LPM - DI	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F	
	3009.2008	LPIM - Despesas Comuns	03.04.00	LEI DAS INFRAESTRUTURAS MILITARES			F	
	3009.2009	FACM – DI	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F	
	3009.2010	EGM - DI	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F	
	3009.2011	Projetos - DI	50.13.00	PROJETOS - MARINHA			I	
09.21	3009.2101	Gabinete do Superintendente do Material	03.01.05	SUPERINTENDÊNCIA DO MATERIAL			F	
	3009.2104	EGM - GAB SM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F	
10.20	3010.2001	Direção de Contabilidade e Operações Financeiras	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS	3010	Direção de Contabilidade e Operações Financeiras	F	
	3010.2004	CCM - Apuramento IVA	03.01.08	ÓRGÃOS DE NATUREZA CULTURAL			F	
	3010.2005	FND - DCOF	03.02.02	FORÇAS NACIONAIS DESTACADAS			F	
	3010.2008	LPM - DCOF	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F	
	3010.2009	EGM - DCOF	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F	
	3010.2010	MC - Apuramento IVA	03.01.01	CEMA E GABINETE			F	
	3010.2011	DS- Apuramento IVA	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL			F	
	10.24	3010.2401	SF - FACM	03.01.06			SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS	F
	10.25	3010.2501	Vencimentos Pessoal Militar	03.02.01			DESPESAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)	F
	10.26	3010.2601	Vencimentos Pessoal Militarizado	03.02.01			DESPESAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)	F
	10.27	3010.2701	Vencimentos Pessoal Civil	03.02.01			DESPESAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)	F
10.36	3010.3601	Vencimentos Outros - Comissão Cultural de Marinha	03.01.08	ÓRGÃOS DE NATUREZA CULTURAL	F			
10.47	3010.4701	Vencimentos Outros - Direção-Geral da Autoridade Marítima	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	F			
10.38	3010.3801	Suplemento Embarque/Missão Pessoal militar	03.02.01	DESPESAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)	F			
10.40	3010.4001	Forças Nacionais Destacadas	03.02.02	FORÇAS NACIONAIS DESTACADAS	F			
10.42	3010.4202	Encargos Gerais de Marinha	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA	F			
10.43	3010.4301	Lei de Programação Militar	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR	F			
10.44	3010.4401	Lei de Programação de Infraestruturas Militares	03.04.00	LEI DAS INFRAESTRUTURAS MILITARES	F			
10.45	3010.4506	Projetos Marinha	50.13.00	PROJETOS - MARINHA	I			
10.46	3010.4601	Vencimentos Outros - Escola Naval	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	F			



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

Orgânica Interna	Centros Financeiros		Orgânica Legal		Divisão		Nível de Crédito
	Código	Designação	Código	Designação			
11.20	3011.2001	Escola Naval	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3011	Escola Naval	F
	3011.2004	SUPL - Suplemento Embarque / Missão - Pessoal militar	03.02.01	DESPEAS COM O PESSOAL (VENCIMENTOS E ABONOS)			F
	3011.2009	EGM - EN	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3011.2011	Projetos - EN	50.13.00	PROJETOS - MARINHA			I
	3011.2012	LPM - Escola Naval	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
12.20	3012.2001	Escola de Tecnologias Navais	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3012	Escola de Tecnologias Navais	F
	3012.2008	EGM - ETNA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3012.2009	Projetos - ETNA	50.13.00	PROJETOS - MARINHA			I
	3012.2010	ETNA - FACM	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
12.21	3012.2101	Direção de Formação	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3012	Escola de Tecnologias Navais	F
	3012.2104	LPM - DF	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3012.2105	EGM - DF	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3012.2106	DF - FACM	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
12.22	3012.2201	Centro de Educação Física da Armada	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3012	Escola de Tecnologias Navais	F
	3012.2205	FACM - CEFA	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
	3012.2206	EGM - CEFA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
14.20	3014.2001	Comissão Cultural de Marinha	03.01.08	ÓRGÃOS DE NATUREZA CULTURAL	3014	Comissão Cult. de Marinha	F
	3014.2013	EGM - CCM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
16.30	3016.3001	Direção-Geral da Autoridade Marítima	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	3016	Direção-Geral da Autoridade Marítima	F
	3016.3002	LPM - DGAM	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3016.3003	EGM - DGAM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3016.3004	Projetos - DGAM	50.13.00	PROJETOS - MARINHA			I
16.31	3016.3101	Departamento Marítimo dos Açores	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	3016	Direção-Geral da Autoridade Marítima	F
	3016.3102	EGM - DMA	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
16.32	3016.3201	Departamento Marítimo da Madeira	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	3016	Direção-Geral da Autoridade Marítima	F
	3016.3202	EGM - DMM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
16.33	3016.3301	Departamento Marítimo do Norte	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	3016	Direção-Geral da Autoridade Marítima	F
	3016.3302	EGM - DMNL	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
16.34	3016.3401	Departamento Marítimo do Centro	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	3016	Direção-Geral da Autoridade Marítima	F
	3016.3402	EGM - DMC	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
16.35	3016.3501	Departamento Marítimo do Sul	03.06.00	AUTORIDADE MARÍTIMA NACIONAL	3016	Direção-Geral da Autoridade Marítima	F
	3016.3502	EGM - DMS	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

17.20	3017.2001 LPM - Instituto Hidrográfico	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR	3017	Instituto Hidrográfico	F
	3017.2007 EGM- IH	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
18.20	3018.2001 Direção Tecnologias Informação e Comunicações	03.01.07	SUPERINTENDÊNCIA DAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO	3018	Direção Tecnologias Informação e Comunicações	F
	3018.2004 LPM - DITIC	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
	3018.2005 EGM - DITIC	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3018.2008 Projetos - DITIC	50.13.00	PROJETOS - MARINHA			I
	3018.2009 DITIC - Sector Pessoal	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL			F
	3018.2010 LIM - DITIC	03.04.00	LEI DAS INFRAESTRUTURAS MILITARES			F
18.21	3018.2101 Gabinete do STI	03.01.07	SUPERINTENDÊNCIA DAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO			F
	3018.2104 EGM - GAB STI	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
18.22	3018.2201 Centro de Documentação, Informação e Arquivo Central Marinh	03.01.07	SUPERINTENDÊNCIA DAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO			F
	3018.2204 EGM - CDIACM	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3018.2205 LPM - CDIACM	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR			F
18.23	3018.2301 Direção de Análise e Gestão da Informação	03.01.07	SUPERINTENDÊNCIA DAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO			F
	3018.2303 LPM -DAGI	03.03.00	LEI DE PROGRAMAÇÃO MILITAR	F		
	3018.2305 EGM - DAGI	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA	F		
19.20	3019.2001 Direção de Saúde	03.01.04	SUPERINTENDÊNCIA DO PESSOAL	3019	Direção de Saúde	F
	3019.2002 EGM- DS	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DA MARINHA			F
	3019.2003 FACM - DS	03.01.06	SUPERINTENDÊNCIA DAS FINANÇAS			F
20.20	3020.2001 Messe de Cascais	03.01.01	CEMA E GABINETE	3020	Messe de Cascais	F
	3020.2002 EGM - MC	03.02.03	ENCARGOS GERAIS DE MARINHA			F



Apêndice A — Glossário de Termos e Expressões

Outcome - estado final que se atinge e que pode ser verificado através de resultados mensuráveis; vinculado e definido por uma iniciativa de alto nível que é a responsável pelo estado final; influenciado pelos interesses dos stakeholders (público estratégico, pessoa ou grupo que tem interesse numa empresa, negócio ou indústria, podendo ou não ter feito um investimento nele). Exemplos de outcomes: taxas de aquisição aprimoradas, aumento de receita, redução de custos, melhorias ou eficiências de processos, mudança de cultura, aumento do lucro. Tradução do autor baseada na definição dada pela Forrester (2010).

Processo - Método ou sistema (Editora, Texto; Priberam, 2008-2013).

Procedimento - Modo de atuar (Editora, Texto; Priberam, 2008-2013).

Política - Adaptado da palavra inglesa Policy – “a plan of action or a set of rules agreed by a business, a political group or a government, saying what they will do in a particular situation” (Cambridge, 2018).

Accountability - Termo usado numa possível versão portuguesa é responsabilização. Traduzida como prestação de contas, significa que quem desempenha funções de importância na sociedade deve regularmente explicitar o que faz, como faz, por qual motivo o faz, quanto gasta no que faz e o como o fará no futuro.

Gastos - Que engloba qualquer investimento, custo ou despesa.

Custos Indiretos - Não estão diretamente ligados às atividades principais. Exemplos comuns de custos indiretos são a energia elétrica; materiais não ligados à produção; mão-de-obra indireta (funcionários de limpeza ou segurança); seguros contratados; gastos com manutenção; custos de depreciação ou amortização. Sendo por isto distribuídos mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a correlações, horas/homem, horas/máquinas utilizadas, etc

Analysis-choice-implementation continuous cycle (Mintzberg, 1994, cit. por Santos, 2008, p. 325).

Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats ou em português FOFA - Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças.



Apêndice B — Aspectos considerados pelos diferentes modelos de avaliação de desempenho

Aspectos relacionados com:

Modelos de Avaliação de Desempenho	Cliente e Mercado		Económico e Financeiro				Gestão e Organização						Recursos Humanos		Sociedade em Geral			
	1 - Mercado	2 - Clientes	3 - Económicos e Financeiros	4 - Considerações das políticas físicas existentes	5 - Recursos físicos existentes	6 - Acionistas	7 - Avaliação de planos e objetivos	8 - Papel das parcerias e alianças estabelecidas	9 - Qualidade e eficiência na produção	10 - Pesquisa e desenvolvimento e inovação	11 - Ativos intangíveis e não-financeiros	12 - Relações de causa-efeito	13 - Direção da organização	14 - Estrutura organizacional	15 - Desempenho dos executivos	16 - Desenvolvimento dos funcionários	17 - Capacidade de adaptação ao ambiente	18 - Sociedade em geral
Tableau de Bord			X		X		X		X		X	X	X					
Administração por Objetivos	X		X		X		X		X			X		X	X			X
Método das Áreas Chave de Resultados	X	X	X				X		X	X	X	X	X	X	X			X
Método de Buchele			X				X		X	X			X		X			X
Método de Avaliação Global de Desempenho de Corrêa		X	X				X		X	X	X	X	X	X	X		X	X
BSC	X	X	X			X	X		X	X	X	X			X			
PMQ							X		X			X		X	X	X	X	
SMART	X	X	X		X		X				X	X	X		X			
SCD			X				X		X			X			X		X	
MQMD		X				X	X			X		X			X			X
Método de Rummler e Branche			X				X		X			X	X					
IDPMSb									X				X		X	X		
Skandia Navigator	X	X	X				X		X			X		X	X			
SIGMA SS	X	X	X			X	X			X		X			X			X
VE	X	X	X							X		X						
IDPMSa							X		X			X	X		X			
VCS						X			X	X		X						



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

PP
PNQ

	X				X	X		X	X		X	X			X		
	X					X		X			X	X			X		X



Apêndice C — Características dos principais modelos de avaliação de desempenho

Nome do Modelo ou Área de avaliação / Autor / Início / Ideia Principal	
Pontos Fortes	Pontos Fracos
Tableau de Bord / Engenheiros de processos franceses / 1930-50 / Identificação de relações de causa-efeito	
Prover para os gerentes uma visão geral e concisa do desempenho das suas unidades visando tomada de decisão; informar o próximo nível sobre o desempenho de cada unidade; forçar cada unidade a posicionar-se relativamente ao contexto da estratégia global; identificar fatores críticos de sucesso e indicadores chave de desempenho; contribuir para estruturar a agenda e dirigir discussões.	Apresentar dados predominantemente financeiros; não analisar o impacto de decisões sobre variáveis não financeiras; não estabelecer relações de causa-efeito; não estabelecer relação entre estratégia e operação; não considerar variáveis com impacto nos resultados futuros; muito focado em dados históricos.
BSC / Robert S. Kaplan e David P. Norton / Década de 90 / Instrumento para medir e relacionar 4 perspetivas: financeira, clientes, processos e crescimento	
Ter uma lógica convincente; correlacionar indicadores e desempenho financeiro; estabelecer relações de causa-efeito; ter literatura bem desenvolvida e consistente; ser muito funcional na formulação de estratégias e ajudar no comprometimento interno.	Estabelecer relações de causa-efeito unidirecionais; não contemplar mecanismos para validação; não estabelecer maiores vínculos entre a estratégia e a operação; ser rígido e estático; ser limitado por 4 perspetivas; dar pouca atenção a RHRH, conhecimento e criação; tratar de forma restrita o ambiente externo (apenas cliente).
SMART / Strategic Management and Reporting Technique / Lynch e Cross / 1991 / Levantar a visão, traduzida em objetivos financeiros, aos sistemas de operação do negócio, de forma a que as medidas operacionais suportem a visão da organização	
Usar medidas vinculadas à estratégia desdobradas ao nível operacional; estabelecer relações de causa-efeito entre os indicadores e os objetivos; utilizar múltiplas dimensões de desempenho.	Enfatizar a satisfação de clientes e acionistas, desconsiderando os demais grupos; não agregar medidas do nível operacional às do nível estratégico; não usar mecanismos de retroalimentação; não estimular a participação de funcionários.
SCD – Sete Critérios de Desempenho / Synk e Tuttle / 1993 / Avaliar o Desempenho global da Organização por meio de todos os seus pontos-chave	
Usar medidas de desempenho em todos os pontos-chave; ter múltiplas dimensões de desempenho; usar mecanismos de realimentação que fornecem informações para a melhoria contínua.	Faltar clareza relativamente: à questão humana; à sociedade; no alinhamento dos indicadores aos níveis hierárquicos; nas relações de causa-efeito entre os indicadores; faltar agilidade no fornecimento de informação relevante na hora certa.
MQMD – Modelo Quantum de Medição de Desempenho / Hronec / 1994 / Avaliar o “valor para o cliente (relação custo/qualidade) e o “serviço” para o cliente (relação qualidade/tempo)	
Propor medidas de desempenho vinculadas à estratégia, abrangendo três níveis (organização, processos e pessoas); enfatizar a satisfação dos principais grupos de interessados (clientes, acionistas, funcionários, fornecedores, Estado, Sociedade, Meio-Ambiente)	Faltar clareza na interação dos sistemas de medição da integração com as áreas funcionais; faltar agilidade na disponibilização da informação relevante; falta clareza na agregação dos indicadores.
Skandia Navigator / L. Edvinsson / 1997 / Fornecer uma imagem equilibrada do capital financeiro e intelectual para, a partir disso, criar um Valor sustentável agindo de acordo com uma visão empresarial e a estratégia que dela resulta	
Identificar os resultados decorrentes de uma estratégia baseada na criação de conhecimento; trabalhar com o passado, presente e futuro; tratar o desenvolvimento do capital intelectual como foco central da conceção do modelo; identificar os resultados decorrentes de uma estratégia baseada na criação de conhecimento.	Desconsiderar outros fatores não relacionados com o capital intelectual.
SIGMA – Sustainability Scorecard / British Standards Institution e outros / 1999 / Triple Bottom Line – Scorecard: medir e estabelecer relações sobre 4 enfoques: sustentabilidade, cliente externo e interno, conhecimento e habilidade	
Valorizar os aspetos da sustentabilidade; adotar um enfoque orientado para os <i>stakeholders</i> .	Não mensurar a estratégia de negócio e focar-se muito nas ações sociais e ambientais; deixar resultados económicos em segundo plano.



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

VE – Value Explorer / Andriessen & Tissen da KPMG Knowledge Advisory Services (Países Baixos) / 2000 / Dar uma perceção do potencial futuro de ativos intangíveis, levando em conta: valor adicionado para clientes; competitividade; sustentabilidade e robustez	
Identificar competências essenciais; propor ferramentas e processos simples; propor diretrizes práticas para a tomada de decisão estratégica.	Depender de fatores intangíveis e de dados subjetivos para as avaliações; usar medida de valor e não de desempenho dos processos envolvidos.
VCS – Value ChainScoreboard / Baruch Philip Bardes, professor da New York University / 2001 / O Scoreboard usa uma cadeia de valor de 3 fases: descoberta de novos produtos, serviços ou processos; estabilização de exequibilidade tecnológica; comercialização de novos produtos ou serviços	
Basear-se em minuciosa pesquisa científica sobre o relacionamento entre intangíveis e valor de mercado da empresa; ser simples e abrangente.	Focar somente em inovação; Pouco adequado a empresas que não investem muito em I&D; Focar basicamente em relatórios externos.
PP – Performance Prism / Neely, Adams e Crowe (2001) e por Kennerley e Neely (2002) / 2002 / Construído a partir dos pontos fortes dos principais modelos existentes na literatura, procurando minimizar os pontos fracos. Utiliza o prisma de desempenho com base em perguntas relacionadas com a satisfação dos interessados, às estratégias, aos processos, às capacidades e à contribuição dos interessados	
Usar diferentes perspetivas de desempenho; Enfatizar a satisfação dos diferentes grupos de interessados; Definir processos claros de criação de valor Propor metodologia que facilita o alinhamento estratégico, horizontal e relações de causa-efeito.	Faltar integração com os sistemas de informação da organização; Faltar agregação dos indicadores de desempenho; Não usar mecanismos de avaliação organizacional.
PNQ – Prémio Nacional da Qualidade / FPNQ – Fundação para Prémio Nacional da Qualidade / 2002 / Visão abrangente para otimizar o desempenho organizacional. É mais uma ferramenta de diagnóstico do que um sistema de medição	
Propõe mecanismos de análise crítica do desempenho global que facilitam a avaliação organizacional; Estimular a participação dos funcionários no processo de avaliação do SMDO; Fornecer informações que facilitam a aprendizagem.	Não utilizar múltiplas dimensões de desempenho; Não utilizar mecanismos para monitorizar o ambiente interno e externo; Faltar agilidade na disponibilização de informações.



Apêndice D — Componentes a parametrizar no SIG-DN por Objetivo Estratégico

OBJETIVO	INDICADOR	TIPO	DESCRIÇÃO	COMPONENTES A PARAMETERIZAR NO SIG
OE1 – POTENCIAR a edificação e a sustentação da componente naval do Sistema de Forças	I1.03 - Taxa de execução de projetos na área das infraestruturas de base tecnológica.	R	Taxa de execução de projetos associados a iniciativas que visam a modernização da Rede de Comunicações da Marinha.	Numerador: Projetos já executados; Denominador: Total de projetos contemplados
OE2 – MELHORAR a capacidade de recrutamento e de retenção de recursos humanos	I2.02 - Taxa de alinhamento de cursos do SFPM a com o Sistema Nacional de Qualificações.	R	Razão, expressa em percentagem, entre os conteúdos (unidades de formação de curta duração - UFCD) alinhados com o Catálogo Nacional de Qualificações e o total de UFCD identificadas nos cursos de ingresso e de carreira.	Numerador: Conteúdos já alinhados; Denominador: Total UFCD identificadas
	I2.03 - Taxa de satisfação de pessoal no ativo.	I	Razão, expressa em percentagem, entre a soma do número de pessoas que respondem “satisfeito” e “muito satisfeito” às questões do questionário de satisfação aprovado superiormente e o número total de respondentes.	Numerador: Soma do n.º de pessoas que respondem “satisfeito” e “muito satisfeito”; Denominador: N.º total de participantes no questionário
OE3 – INCREMENTAR a captação de fontes de financiamento supletivas	I3.02 - Taxa de crescimento de candidaturas a fontes de financiamento externas.	R	Razão, expressa em percentagem, do crescimento de candidaturas apresentadas no ano corrente, relativamente ao período homólogo.	Numerador: Candidaturas apresentadas no ano corrente; Denominador: Candidaturas do ano anterior
	I3.02 - Taxa de crescimento de candidaturas a fontes de financiamento externas. Razão	I	Razão, expressa em percentagem, do crescimento de candidaturas apresentadas no ano corrente, relativamente ao período homólogo.	Numerador: % de crescimento de candidaturas atuais; Denominador: % de crescimento de candidaturas período homólogo do ano anterior
OE4 – FORTALECER o apoio à AMN e a cooperação com	I4.01 - Taxa de atividades de cooperação entre a Marinha e os parceiros internacionais	R	Razão, expressa em percentagem, entre o número de atividades de cooperação efetuadas e as solicitadas.	Numerador: Atividades efetuadas; Denominador: Atividades solicitadas



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

	I4.04 - Taxa de cumprimento do despacho do ALM CEMA relativo à disponibilização de RH à AMN.	I	Razão, expressa em percentagem, entre o total de RH disponibilizados à AMN e o número de efetivos previsto.	Numerador: Total de efetivos disponibilizados atualmente; Denominador: Total de efetivos previstos
OE5 – APERFEIÇOAR a eficiência nos processos e na gestão dos recursos	I5.01 - Taxa de desmaterialização de processos.	R	Razão, expressa em percentagem, entre o número de processos desmaterializados e o número total de processos a desmaterializar (50 processos críticos).	Numerador: N.º de processos desmaterializados; Denominador: N.º de processos a desmaterializar
OE6 – DINAMIZAR a abertura da Marinha à sociedade e aos cidadãos	I6.01 - Taxa de crescimento do número de seguidores da página do Facebook da Marinha.	R	Razão, expressa em percentagem, do crescimento do número de seguidores da página de Facebook da Marinha no ano corrente, relativamente ao período homólogo.	Numerador: Taxa de crescimento atual; Denominador: Taxa de crescimento do ano anterior no período homólogo
	I6.04 - Número de peças jornalísticas publicadas nos OCS.	I	Quantificação, expressa em número de peças jornalísticas de natureza positiva publicadas nos OCS.	N.º de peças publicadas
OE7 – OTIMIZAR a presença e o controlo nos espaços marítimos sob soberania ou jurisdição nacional	I7.02 - Taxa de atividades de fiscalização.	R	Razão, expressa em percentagem, entre o número de atividades de fiscalização efetuadas e a meta anual estabelecida (3200).	Numerador: Fiscalizações efetuadas; Denominador: Meta anual estabelecida
	I7.03 - Taxa de apoio ambiental.	I	Razão, expressa em percentagem, entre o número de apoios ambientais prestados e o número total de pedidos de apoio METOC às operações navais e marítimas.	Numerador: N.º de apoios prestados; Denominador: N.º total de pedidos de apoio
OE8 – AUMENTAR a prontidão das unidades operacionais e o seu empenhamento no apoio à política externa	I8.02 - Taxa de participação em compromissos internacionais.	R	Razão, expressa em percentagem, entre o número de compromissos assegurados e o número total de compromissos solicitados.	Numerador: N.º de compromissos assegurados; Denominador: N.º de compromissos solicitados
	I8.04 - Taxa de execução das atividades de treino.	I	Razão, expressa em percentagem, entre o número de atividades de treino executadas e o número total de atividades de treino planeado	Numerador: N.º de atividades de treino executadas; Denominador: N.º de atividades de treino planeadas
OE9 – CONSOLIDAR o conhecimento e a atuação no quadro das ciências do mar	I9.02 - Taxa de envolvimento em projetos de I&D da Marinha.	R	Razão, expressa em percentagem, do incremento em projetos de I&D em que a Marinha participa no ano corrente, em relação ao período homólogo.	Numerador: N.º de projetos em que atualmente a Marinha participa; Denominador: Total de projetos contemplados



O papel da Contabilidade de Gestão Estratégica na mensuração dos recursos alocados à prossecução dos objetivos

	19.06 - Índice de caraterização e monitorização do ambiente marinho.	I	Razão, expressa em percentagem, do incremento de campanhas científicas e de estações permanentes de observação do ambiente marinho.	Numerador: Projetos já executados; Denominador: Total de projetos do período homólogo do ano anterior
--	---	---	---	--