



Auditoria de Resultados no Ministério Defesa Nacional, Ramo Exército

Alice Maria Pereira Arantes

**Trabalho de Projeto
Mestrado em Auditoria**

Porto – 2012/2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



**Auditoria de Resultados no Ministério da Defesa Nacional, Ramo
Exército**

Alice Maria Pereira Arantes

**Trabalho de Projeto
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a
obtenção do grau de Mestre em Auditoria,
sob orientação do Dr. Rodrigo Carvalho e co-orientação do Major de
Artilharia António Rabaço**

Porto – 2012/2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo:

Atualmente, fruto de constantes mudanças e do ambiente altamente competitivo, a gestão de qualquer organização pública ou privada torna-se um desafio constante. As necessidades de informação deixaram de ser meramente financeiras para abrangerem novas áreas da gestão, a gestão e consequentemente a auditoria necessitam de obter informação pertinente para apoiar a tomada de decisão dos stakeholders. A gestão empresarial segue este rumo, torna-se necessário consciencializar a gestão pública para a necessidade de uma gestão orientada para os resultados. O Tribunal de Contas Europeu publicou o manual de auditoria de resultados, utilizado como instrumento de trabalho para a avaliação da aplicação dos recursos comunitários. Em Portugal, o Tribunal de Contas prevê a realização de auditorias de resultados mas torna-se imprescindível implementar novos instrumentos de gestão para que, a informação obtida possa dar resposta às necessidades de uma auditoria de resultados. De acordo com o manual, a auditoria de resultados é também denominada de auditoria da economia, eficiência e eficácia ou auditoria dos três E's e pela aplicação do método da auditoria direta de resultados e do método dos sistemas de controlo é possível avaliar a aplicação de recursos na concretização dos objectivos, tendo em atenção a economia, eficiência e eficácia. Com a realização deste projeto, pretende-se provar que, com a implementação do Balanced Scorecard, Controlo Interno e Enterprise Risk Management é possível obter informação útil aos métodos apresentados pelo manual. O Balanced Scorecard é um sistema de gestão estratégica que analisa a estratégia, estabelece os objetivos organizacionais, define as iniciativas estratégicas e aplica indicadores de desempenho cruciais para avaliar o desempenho organizacional. O Controlo Interno juntamente com o Enterprise Risk Management permitem controlar os riscos subjacentes à consecução dos objetivos organizacionais, desta forma, a gestão de riscos é avaliada na totalidade da organização. O projeto de mestrado é aplicado ao Ministério da Defesa Nacional, Ramo Exército tendo como estudo de caso o Regimento de Artilharia N.º 5, onde atualmente, não é possível desenvolver uma auditoria de resultados mas ao dotar a gestão de novos instrumentos, os objetivos de uma auditoria de resultados são atingidos, desta forma, é possível apresentar uma relação entre os instrumentos apresentados e a auditoria de resultados sendo a avaliação de resultados o caminho a seguir para uma gestão organizacional competitiva.

Palavras chave: Auditoria de Resultados, Balanced Scorecard, Controlo Interno, Exército

Abstract:

Currently, as a result of constantly changing and highly competitive environment, the management of any public or private organization becomes a constant challenge.

Information needs are no longer merely to cover new areas, management and consequently the audit need to obtain relevant information to support the decision-making of the stakeholders. Enterprise Management follows this course, it is necessary to realize the public management to the need for a results-oriented management. The European Court of Auditors published the performance audit manual, used as a working tool for the evaluation of the implementation of community resources. In Portugal, the Court of Auditors provides for audits of results but becomes essential to implement new management instruments in order to ensure that the information obtained can meet the needs of a performance audit. According to the manual, the performance audit is also called the audit of economy, efficiency and effectiveness or audit of the three E's and by the application of the method of direct audit results and the method of control systems it is possible to assess the application of resources in achieving the objectives, taking into account the economy, efficiency and effectiveness. With the completion of this project, we intend to prove that, with the implementation of the Balanced Scorecard, internal control and Enterprise Risk Management it is possible to obtain useful information to the methods presented by manual. The Balanced Scorecard is a strategic management system that analyzes the strategy, establishes the organizational objectives, defines the strategic initiatives and key performance indicators applied to assess organizational performance. The Internal Control with Enterprise Risk Management enable you to control the risks underlying the achievement of organizational objectives. Thus, risk management is evaluated in the entire organization. The Master's project work is applied to the Ministry of national defence, Army Branch taking as a case study of the artillery regiment No. 5, where currently it is not possible to develop an audit of results, but to give the new management instruments, the objectives of an audit of results are achieved. This way, it is possible to introduce a relationship between the instruments and the performance audit and the evaluation of results the way forward for an organizational management competitive.

Key words: Auditing of Results, Balanced Scorecard, Internal Control, Army

Agradecimentos

A concretização do trabalho de projeto de mestrado em Auditoria tornou-se realidade graças à disponibilidade, colaboração e apoio de algumas pessoas às quais gostaria de expressar o meu profundo agradecimento.

Especialmente, gostaria de agradecer ao Professor Rodrigo Carvalho, orientador deste trabalho de projeto de mestrado, pelo apoio, disponibilidade, amabilidade e voto de confiança demonstrados ao longo da realização do presente trabalho de projeto de Mestrado.

Gostaria de agradecer ao Regimento de Artilharia N.º 5, em especial, ao Comandante do Regimento de Artilharia N.º 5, Coronel de Artilharia, José Mota Mendes Ferreira, ao 2º Comandante do Regimento de Artilharia N.º 5, Tenente-Coronel de Artilharia, Rui Manuel Costa Ribeiro pelo apoio e confiança depositados neste trabalho de projeto e no meu trabalho, sem o qual não seria possível a realização deste trabalho de projeto.

Um agradecimento muito especial para o co-orientador deste trabalho de projeto, o Major de Artilharia, António Jorge André Rabaço, pelo excelente Oficial de Logística que é, ao qual devo agradecer a realização profissional e pessoal, a experiência profissional adquirida, o excelente trabalho de equipa durante quatro anos e meio, ao qual considero, na função de Chefe da Subsecção Financeira, o Regimento de Artilharia N.º 5 como sendo uma unidade militar de excelência.

Um agradecimento muito querido à minha família, por toda a compreensão, motivação e incentivo, fundamentais para a conclusão desta investigação.

A todos os que contribuíram direta e indiretamente para a elaboração e conclusão deste trabalho de projeto deixo aqui, os meus sinceros agradecimentos.

Lista de Abreviaturas

BSC - Balanced Scorecard

COSO - Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission

CRP - Constituição da República Portuguesa

ERM - Enterprise Risk Management

FA - Forças Armadas

IGDN - Inspeção-Geral da Defesa Nacional

MDN - Ministério da Defesa Nacional

RA5 – Regimento de Artilharia N.º 5

SCI - Sistema de Controlo Interno

SIG - Sistema Integrado de Gestão

TC - Tribunal de Contas

TCE - Tribunal de Contas Europeu

U/E/O - Unidade/Estabelecimento/Órgão

Índice geral

Introdução	1
Capítulo I – Auditoria de Resultados	4
1.1. Auditoria de resultados, metodologias e fases.....	5
1.2. Auditoria direta de resultados.....	9
1.3. Auditoria dos sistemas de controlo.....	9
1.4. Balanced Scorecard.....	10
1.5. COSO.....	13
Capítulo II – O Setor Público e o Controlo	18
2.1. Definição e caracterização do setor público português.....	19
2.2. Evolução legislativa do controlo.....	20
2.3. Nova Gestão Pública.....	23
2.4. Tribunal de contas.....	24
Capítulo III – Enquadramento do Exército Português no Setor Público	26
3.1. Ministério da Defesa Nacional e as Forças Armadas.....	27
3.2. Exército português.....	28
3.3. Ações e recursos.....	30
Capítulo IV – Metodologia	31
4.1. Questões de investigação.....	32
4.1.1. População e amostra.....	32
4.2. Desenvolvimento do BSC para o Regimento de Artilharia N.º 5.....	33
4.2.1. Enquadramento e estrutura.....	33
4.2.2. Adaptação do BSC ao RA5.....	35
4.2.2.1. Fase 1: Construção do BSC.....	36
4.2.2.1.1. Etapa 1: Condução de uma Avaliação Organizacional.....	36

4.2.2.2.1.2. Etapa 2: Definição de Temas Estratégicos.....	41
4.2.2.2.1.3. Etapa 3: Seleção das Perspetivas e Desenvolvimento de Objetivos.....	43
4.2.2.2.1.4. Etapa 4: Desenvolvimento do Mapa Estratégico.....	45
4.2.2.2.1.5. Etapa 5: Definição de Indicadores de Desempenho.....	46
4.2.2.2.1.6. Etapa 6: Iniciativas.....	47
4.2.2.2. Fase 2: Implementação do BSC.....	47
4.2.2.2.1. Etapa 7: Automatização e comunicação da informação de desempenho.....	47
4.2.2.2.2. Etapa 8: Desdobramento do BSC pela organização.....	48
4.2.2.2.3. Etapa 9: Avaliar e melhorar o desempenho.....	48
4.3. Descrição do Controlo Interno para o Regimento de Artilharia N.º 5.....	49
4.3.1. O Controlo Interno aplicado ao RA5.....	51
Capítulo V – Conclusão.....	55
Referências Bibliográficas.....	57
Anexos.....	60
Apêndices.....	78

Introdução

Atualmente, as organizações não podem restringir a sua gestão apenas ao âmbito financeiro. A gestão (moderna) deve ser integrada de forma a conjugar a área financeira e os resultados obtidos; torna-se necessário adequar a gestão organizacional para que a auditoria possa dar resposta a diversas necessidades de informação.

O sucesso de qualquer organização pressupõe a aplicação dos recursos disponíveis com o menor dispêndio possível (economia) no desenvolvimento de processos (eficiência) que edificam um conjunto de atividades cruciais para o alcance dos objetivos estabelecidos (eficácia).

Medir a eficiência da gestão organizacional resultará da relação gradual entre os resultados obtidos e os recursos utilizados.

A relação entre a economia, eficiência e eficácia é avaliada na realização de uma auditoria de resultados, que combinada com uma auditoria financeira resultará no desenvolvimento de uma auditoria integrada.

Como avaliar os resultados obtidos é uma questão cada vez mais pertinente que necessita de respostas assertivas. Presentemente, a economia internacional depara-se com uma crise global onde são debatidas constantemente algumas temáticas, como por exemplo, os elevados défices orçamentais nacionais e conseqüentemente as soluções para mudar este cenário (os persistentes cortes orçamentais, o aumento da receita por via da carga fiscal ou a possível avaliação de resultados do setor público).

Os cortes orçamentais e/ou aumento da carga fiscal causam sérios constrangimentos; considera-se essencial, repensar os métodos de gestão das organizações públicas na utilização dos recursos disponíveis no desempenho da sua missão, o que torna imprescindível a obtenção de informação pertinente e oportuna para a tomada de decisões.

Atualmente, as auditorias na administração pública incidem na transparência das contas públicas e no combate à corrupção, mas apenas isso não é suficiente para garantir o distinto nível de desempenho dos serviços públicos.

Partindo de uma visão moderna quanto à avaliação de resultados de uma organização e atendendo ao trabalho desenvolvido pelo Tribunal de Contas Europeu (TCE) na avaliação da aplicação de recursos públicos pelas diferentes organizações, o objetivo de estudo na realização deste trabalho de projeto de mestrado incide sobre a “possível” realização de uma auditoria de resultados no Ministério da Defesa Nacional (MDN), sendo considerado como estudo de caso, o Regimento de Artilharia N.º 5 (RA5).

Ao utilizar como suporte o manual de auditoria de resultados do TCE, pretende-se justificar que é possível obter informação útil para o método de auditoria direta de resultados e o método de auditoria dos sistemas de controlo através da implementação do Balanced Scorecard (BSC) e do Controlo Interno conjugado com o Enterprise Risk Management (ERM).

O BSC é um sistema de gestão estratégica que permite definir claramente a estratégia, identificar os objetivos, aplicar indicadores de desempenho e desenvolver iniciativas/ações, que resultará na obtenção de informação que permite medir o desempenho da organização.

O Controlo Interno permite definir e implementar políticas e procedimentos para a gestão de riscos; desta forma, se estes procedimentos existem e estão implementados, a ocorrência de acontecimentos indesejáveis é reduzida.

Segundo Quivy e Campenhoudt (1992), a investigação científica pode ser desenvolvida através de métodos de pesquisa diversificados dependendo do tipo de investigação que se pretende realizar, desta forma, não existe uma metodologia consensual entre a comunidade científica.

O método de pesquisa utilizado na elaboração deste trabalho de projeto é o método do estudo de caso, através da investigação exploratória. Para Yin (1994) os tipos de estudo de caso mais comuns são: exploratório, descritivo e explicativo. O estudo de caso exploratório pretende analisar e descrever o fenómeno investigado a partir do seu contexto, o estudo de caso descritivo investiga fenómenos pouco conhecidos com o propósito de definir conjecturas para futuras investigações e o estudo de caso explicativo explica uma teoria através de relações de causa e efeito.

O trabalho de investigação exploratória pretende descrever e demonstrar que, após verificadas as condições adequadas para o funcionamento do BSC e do Controlo Interno conjugado com ERM entende-se que é possível realizar uma auditoria de resultados. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (plano de contas aplicado ao Exército) nada refere sobre o Controlo Interno mas a legislação nacional, como o Dec. Lei n.º 166/98 de 25 de Junho salienta a importância e necessidade do Controlo Interno como também a concretização de uma gestão por objetivos (Lei n.º 91/2001 de 20 de Agosto), este trabalho pretende colocar em prática estes conceitos, em particular, a gestão estratégica e o autocontrolo.

A metodologia adotada versa, numa primeira parte, sobre a revisão da literatura (incluindo a revisão legislativa) com a utilização de pesquisa/investigação apoiada em documentação.

A segunda parte do trabalho de projeto de mestrado incide sobre a realização de um estudo de caso aplicado ao RA5 sustentado na recolha de dados que versam sobre a análise documental e trabalho de campo realizado, que resultam da experiência profissional.

Capitulo I – Auditoria de Resultados

1.1. Auditoria de resultados, metodologias e fases

O TCE apresentou de uma forma harmonizada o conceito de auditoria de resultados através da publicação do manual utilizado como instrumento de trabalho na avaliação de investimentos, onde fornece um quadro de referência para as auditorias de resultados na União Europeia com especial incidência no Orçamento Geral da União Europeia e na Comissão Europeia incluindo, os Fundos Europeus de Desenvolvimento, as Agências e o Banco Central Europeu.

A auditoria de resultados é definida como (n.d.; p. 8) “... *uma auditoria da boa gestão financeira, especialmente da economia, da eficiência e da eficácia com que a Comissão e/ou outras entidades auditadas utilizaram os fundos comunitários no desempenho das suas responsabilidades.*”

Os critérios para uma boa gestão financeira conjuga o princípio da economia, eficiência e eficácia previstos no art. 27º do Regulamento Financeiro publicado no Jornal Oficial da União Europeia, Série L n.º 248 de 16 de Setembro de 2002, do qual este manual (n.d.; p. 9) faz referência e apresenta as seguintes definições:

*O princípio da **Economia** determina que os meios utilizados pela instituição com vista ao exercício das suas atividades devem ser disponibilizados em tempo útil, nas quantidades e qualidades adequadas e ao melhor preço;*

*O princípio da **Eficiência** visa a melhor relação entre os meios utilizados e os resultados obtidos;*

*O princípio da **Eficácia** visa o alcance dos objetivos específicos fixados, bem como os resultados esperados.*

O objetivo de uma boa gestão financeira é alcançado quando existe um adequado Sistema de Controlo Interno (SCI) assente nas cinco componentes do Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) que engloba o Ambiente de controlo, Avaliação do risco, Atividades de controlo, Informação e comunicação e Acompanhamento.

A Auditoria de Resultados diverge da Auditoria Financeira em vários aspetos, como os descritos no quadro que se segue:

Quadro n.º 1: Auditoria de Resultados Versus Auditoria Financeira

ASPETOS	Auditoria de Resultados	Auditoria Financeira
Objetivo	Verificar se os fundos comunitários foram utilizados com economia, eficiência e eficácia.	Verificar se as operações financeiras foram executadas com legalidade e regularidade e se as contas são fiáveis.
Incidência	Política, programa, organismo, atividades e sistemas de gestão.	Operações financeiras, contabilidade e principais procedimentos de controlo.
Formação académica	Economia, ciências políticas, sociologia, etc.	Contabilidade e direito.
Métodos	Variam conforme as auditorias.	Formato normalizado.
Critérios de auditoria	Mais propensos ao juízo formulado pelos auditores. Critérios próprios de cada auditoria.	Menos propensos ao juízo formulado pelos auditores. Critérios normalizados estabelecidos pela legislação e regulamentação para todas as auditorias.
Relatórios	Relatórios especiais publicados de maneira pontual. Estrutura e conteúdo variam conforme os objetivos.	Relatório anual mais ou menos normalizado.

Fonte: Adaptado do Manual da Auditoria de Resultados do TCE (n.d.; p. 11)

A conjugação de uma auditoria de resultados com uma auditoria financeira resulta na realização de uma auditoria global.

A Auditoria de Resultados é também denominada de Auditoria dos três “E” e combina 2 métodos, de acordo com o seguinte quadro:

Quadro n.º 2: Auditoria de Resultados: Métodos

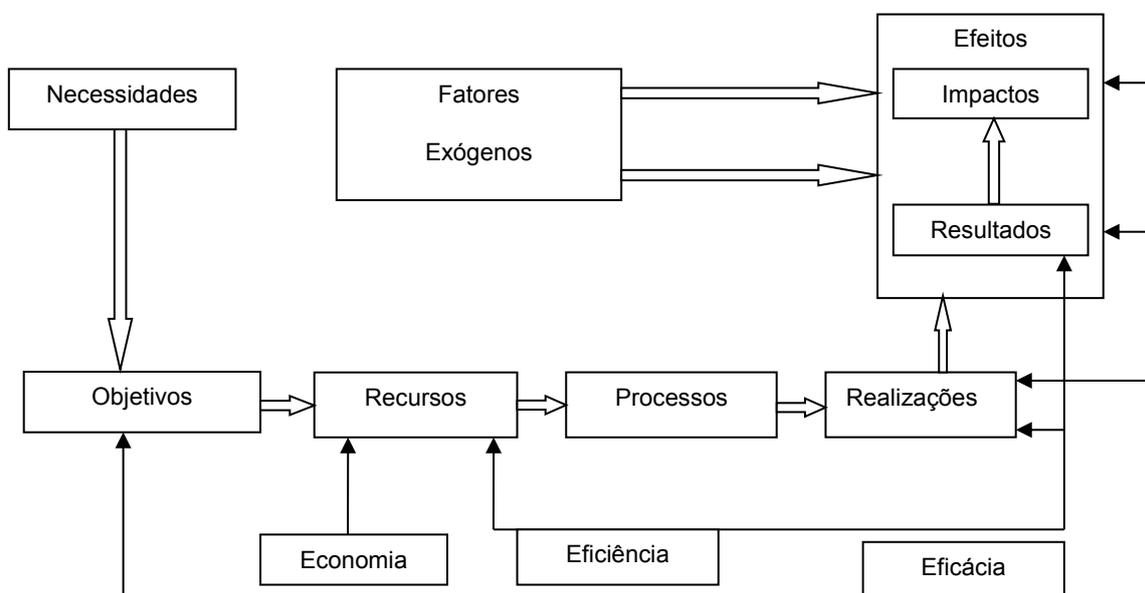
Método	Incidência
Auditoria direta de resultados	Recursos, realizações, resultados e impactos.
Auditoria dos sistemas de controlo	Adequação das políticas e dos procedimentos aplicados pelos gestores em matéria de promoção, de acompanhamento e de avaliação dos resultados.

Fonte: Adaptado do manual da auditoria de resultados do TCE (n.d.; p. 15)

A auditoria direta de resultados incide sobre os resultados alcançados e permite avaliar se as políticas adotadas foram adequadamente aplicadas e se os objetivos previstos foram devidamente alcançados. Desta forma, os objetivos devem estar traduzidos em planos operacionais, e os sistemas aplicados devem fornecer informações relevantes, fiáveis e oportunas sobre a utilização dos recursos financeiros, humanos entre outros, a execução de atividades e as suas realizações, permitindo a comparação com os objetivos operacionais através da utilização de indicadores de desempenho, viabilizando as correções em tempo útil.

Na execução de uma auditoria de resultados devem ser adotados modelos lógicos que permitam aos auditores a identificação das necessidades socioeconómicas e a sua relação com os objetivos, recursos, processos, realizações e efeitos, que produzem determinados resultados que tem como consequência impactos mais ou menos desejados, como por exemplo:

Figura n.º 1: Modelo Lógico de um Programa



Fonte: Adaptado do manual de auditoria de resultados do TCE (n.d.; p. 17)

Para a Economia deve ser considerada a escolha de recursos (apropriados e com custo reduzido) para atingir os objetivos fixados, quanto à Eficiência pretende-se relacionar os meios utilizados e os resultados obtidos, na procura do ponto de equilíbrio para um volume máximo de resultados na utilização do mínimo de recursos possível. A Eficácia centra-se na quantidade de realizações, dos resultados e dos impactos e, desta forma, comprova se os objetivos foram ou não atingidos.

Relativamente a Portugal, o Tribunal de Contas (TC) publicou o manual de auditoria e procedimentos inspirado nos princípios gerais de auditoria internacionalmente aceites, nas normas de auditoria de organizações profissionais de auditores e no manual de auditoria do TCE.

O capítulo 6 do manual do TC (1999; p. 132) da terceira parte é destinado à Auditoria Operacional ou de Resultados (ou de Gestão) e refere que esta “... *tem por objetivo a apreciação da gestão dos recursos públicos segundo critérios de economia, eficiência e eficácia (os três Es).*”

Descreve o manual do TC (1999; p. 135) que a Auditoria de Resultados tem como objetivos:

- *avaliar da adequação e da consistência dos objetivos fixados tendo em vista designadamente as necessidades sociais que procuram satisfazer e a qualidade das prestações, incluindo a preservação do meio ambiente;*
- *avaliar o grau de confiança dos sistemas de informação, de gestão, de controlo e de avaliação de resultados;*
- *avaliar da economia, da eficiência e da eficácia com que os objetivos são prosseguidos e alcançados, incluindo os efeitos colaterais, intencionais ou não, especialmente se negativos;*
- *avaliar a exatidão, a fiabilidade e a integralidade dos indicadores ou dos documentos produzidos;*
- *identificar áreas ineficientes de forma a promover a melhoria do desempenho;*
- *avaliar os resultados na ótica dos seus impactos, designadamente económicos, sociais, ambientais, culturais, etc..*

Para o TCE, a realização de uma auditoria de resultados segue as **principais fases**:

Planeamento da auditoria:

- Estudo preliminar: análise de riscos, objetivos, métodos e metodologias para uma auditoria realista e realizável;
- Plano Global de Auditoria: definição do âmbito, objetivo e metodologia da auditoria, os recursos a utilizar e etapas a realizar.

Fase de exame:

- Obtenção de provas suficientes, pertinentes e fiáveis
- Recolha e análise de dados
- Dedução e comunicação de constatações de auditoria válidas
- Documentação da auditoria
- Gestão da auditoria

Fase de elaboração do relatório:

- Qualidade, planeamento e redação do relatório
- Revisão, validação e divulgação do relatório

O TC (1999; p. 95) designa de auditoria integrada à conjugação de objetivos de uma auditoria de resultados com os objetivos de uma auditoria financeira.

1.2. Auditoria direta de resultados

De acordo com o citado manual, a auditoria direta de resultados incide sobre os recursos, realizações, resultados e impactos. Para se efetuar o exame direto dos resultados é necessário dispor de critérios que permitam medir a quantidade, a qualidade e o custo dos recursos, das realizações, dos resultados e dos impactos.

A possibilidade de aplicar critérios depende do sistema de informação existente e os sistemas tradicionais de informação não disponibilizam esta informação. Segundo Kiyon (2001) as principais insuficiências dos sistemas tradicionais caracterizam-se pela elevada utilização dos resultados financeiros com incidência nos resultados de curto prazo. Desta forma, a execução da estratégia não é acompanhada por medidas de desempenho e a relação entre a gestão organizacional e os objetivos estratégicos é quase inexistente. A organização possui uma visão fragmentada que impede que os objetivos estratégicos se integrem com os objetivos individuais ou departamentais de uma visão integrada, para este facto, contribui a falta de informação adequada e atempada como também a falha de comunicação organizacional.

1.3. Auditoria dos Sistemas de Controlo

Para Moraes e Martins (2013; p. 28) o primeiro organismo a definir Controlo Interno foi o American Institute of Certified Public Accountants em 1934 que definiu o Controlo Interno como “... *um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.*”

O TC, no seu manual (1999; p. 47) define o Controlo Interno como sendo “... *uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere*” salientando que “ *a organização do controlo interno varia em função de fatores como a dimensão e a natureza da entidade, o número de unidades operacionais e a sua dispersão geográfica ou distribuição espacial.*”

“Avaliar o controlo interno é determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades” (TC, 1999, p. 53)

Na implementação do Controlo Interno, devem ser respeitados um conjunto de princípios básicos, como:

- *Segregação de funções;*
- *Controlo das operações;*
- *Definição de autoridade e de responsabilidade;*
- *Pessoal qualificado, competente e responsável;*
- *Registo metódico dos factos* (TC; 1999; p. 49).

1.4. Balanced Scorecard

Ao analisar as insuficiências dos sistemas tradicionais, Kiyon (2001) manifesta que é necessário que os novos sistemas sejam mais flexíveis para uma melhor adaptação a mudanças, tanto internas como externas e permitam que os objetivos estratégicos sejam avaliados e controlados constantemente para que os planos estratégicos estejam adequados à organização.

O BSC é uma metodologia recente da contabilidade de gestão com o objetivo de suportar o processo de tomada de decisão e de acordo com Ribeiro (2005), o BSC teve a sua origem num estudo realizado durante o ano de 1990, com o objetivo de provar que os resultados puramente financeiros não geravam valor económico futuro desejável.

Segundo Kaplan e Norton (1992), o BSC é um sistema de gestão estratégica porque interliga todas as perspetivas da organização necessárias para a concretização da estratégia e dos objetivos definidos e permite que a gestão disponha de informação credível para a compreensão do negócio e da estratégia.

O BSC interliga 4 perspetivas:

Quadro n.º 3: As perspetivas do BSC

Perspetiva	Questão/Objetivo
Perspetiva do Cliente	Como criar valor para a organização?
Perspetiva Financeira	Como vemos os nossos investidores/financiadores?
Perspetiva do Processo Interno	O que é que é precisamos de melhorar?
Perspetiva da Aprendizagem e Crescimento	Podemos continuar a melhorar e a criar valor?

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1992; p.72)

De acordo com os citados autores, é necessário definir, para cada perspetiva, quais os objetivos a atingir, os indicadores de desempenho a utilizar e as iniciativas a executar.

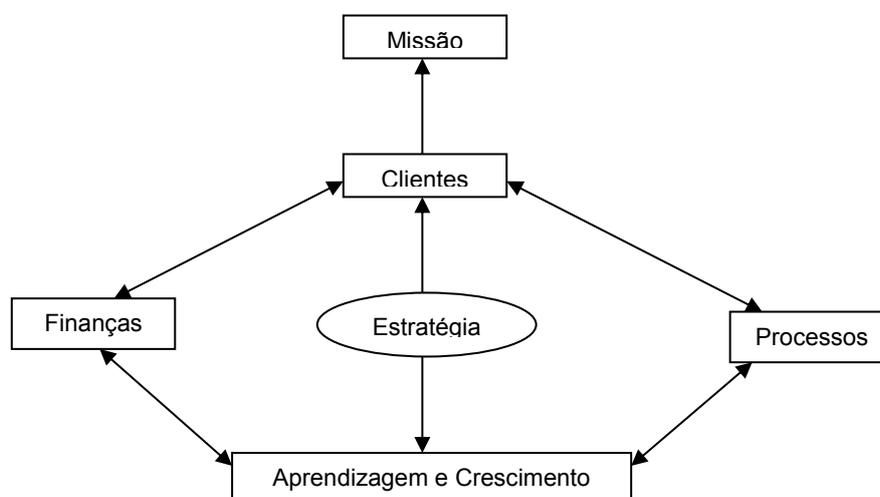
Para Gomes (2006) as principais razões para o desenvolvimento do BSC é a criação de um sistema que estabelece um conjunto de relações de causa-efeito entre as medidas incorporadas no modelo e a estratégia, como também a importância atribuída aos ativos intangíveis e a difícil avaliação do valor criado por estes ativos, essenciais à criação de vantagens competitivas de qualquer organização. O BSC permite entender, comunicar e gerir a estratégia, para Kaplan e Norton (1997) o BSC estabelece o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, medidas financeiras e não financeiras, entre o ambiente externo e interno, através de indicadores que geram um conjunto de relações de causa-efeito.

Para Gomes (2006; p. 63) a implementação do BSC deve seguir quatro processos essenciais:

- Primeiro, o processo de clarificação e tradução da visão organizacional. A gestão tem que definir e clarificar a visão e a estratégia da organização, tendo em conta que esta deve ser passível de ser traduzida em medidas operacionais e objetivas;
- Segundo, o processo de comunicação e de ligação estratégica. As medidas e objetivos estratégicos do BSC devem ser comunicados em toda a hierarquia organizacional, permitindo que todos conheçam as metas a atingir, ... ;
- Terceiro, o processo de planeamento e articulação das iniciativas estratégicas. Devem ser definidos os objetivos centrais a atingir no prazo de três a cinco anos, por cada perspectiva. Para cada um desses objetivos devem ser identificadas as medidas a utilizar, para avaliar o desempenho alcançado. No plano de curto prazo deve, ainda, ser desenvolvido o processo orçamental, com base no planeamento estratégico;
- Quarto, o processo de feedback e aprendizagem estratégica. As medidas introduzidas no BSC não são definitivas mas devem ser ajustadas e melhoradas, permitindo alterações da própria estratégia e facilitando a aprendizagem organizacional. O processo de feedback é fundamental para que se possa testar e validar a estratégia que se está a implementar, ...

O BSC foi inicialmente aplicado ao setor privado (com fins lucrativos) sendo atualmente apropriado e aplicado ao setor público (sem fins lucrativos). Niven (2003) apresenta três fatores essenciais que justificam a aplicação do BSC na Administração Pública. O primeiro fator é atribuído à necessidade de maior responsabilidade e transparência na gestão das organizações como consequência da conjuntura mundial de escândalos financeiros e contabilísticos do final do século XX, como o caso da Enron, da WorldCom; o segundo fator atribui-se ao processo de tomada de decisão assente na insuficiente informação apresentada pelos resultados financeiros e o terceiro fator indica que a estratégia não é executada de forma mais correta na generalidade das organizações.

Figura n.º 2: Estrutura do BSC no Setor Público

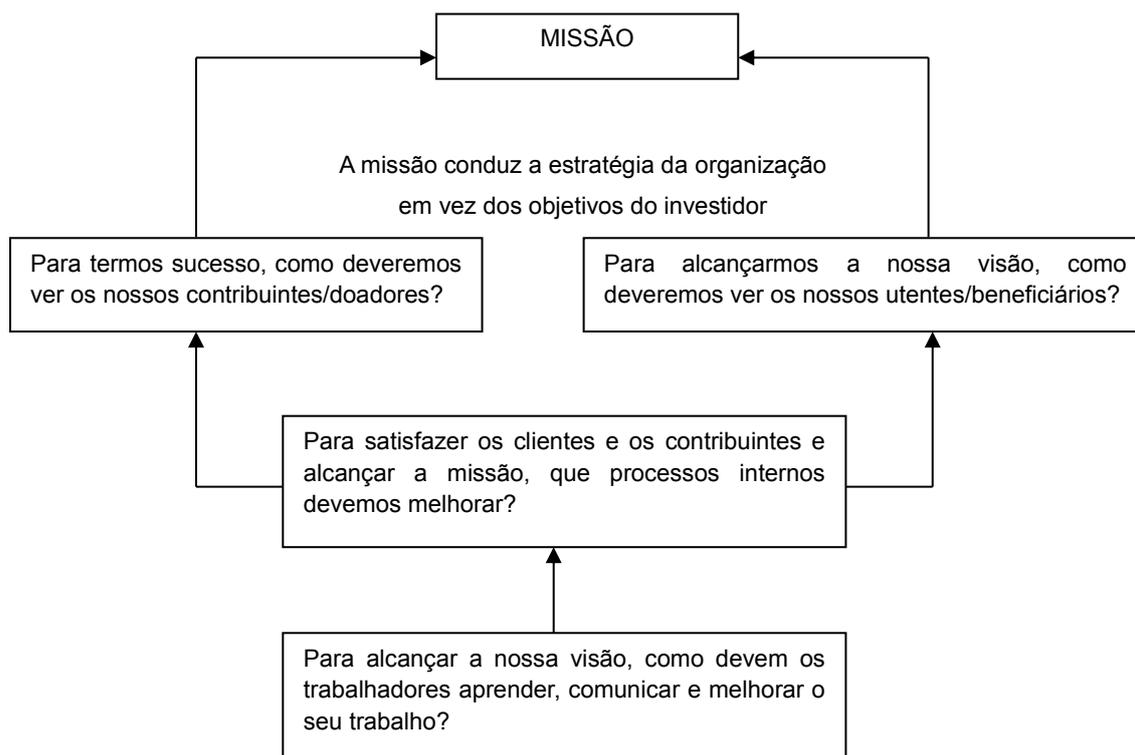


Fonte: Adaptado de Niven (2003; p. 32)

Para Kaplan (2001), o sucesso das entidades públicas deve ser medido com base na eficiência e eficácia com que as necessidades dos cidadãos são satisfeitas (necessidades coletivas públicas). As medidas financeiras não fornecem informação suficiente para efetuar esta avaliação, desta forma, torna-se necessário a aplicação de uma ferramenta que relacione a missão com a estratégia e as medidas operacionais a curto prazo.

O BSC pode ser apresentado através do seguinte esquema:

Figura n.º 3: Balanced Scorecard



Fonte: Adaptado de Kaplan (2001; p. 361)

Para o sucesso do BSC é imprescindível a definição e implementação da estratégia. Refere Niven (2003) que a estratégia pode ser definida através de planos gerais ou através de planos pormenorizados de ação para o médio/longo prazo dependendo da perspetiva dos intervenientes. Para Ribeiro (2005) deve ser analisada toda a informação (interna e externa) para mais facilmente identificar os fatores estratégicos fundamentais para o futuro da organização. Na análise da informação devem ser utilizados métodos como a análise SWOT para a análise externa das ameaças e oportunidades e análise interna das forças e fraquezas.

Segundo Kaplan e Norton (2001), é necessário criar um quadro geral para descrever e aplicar a estratégia. Ao quadro geral é atribuída a designação de mapa estratégico porque representa a estrutura lógica e completa que deve descrever a estratégia. O mapa estratégico será representado por uma estrutura, onde cada indicador do BSC é uma parte integrante de uma cadeia de relações de causa-efeito.

Se a estratégia incorporar toda a organização permite que todos na organização conheçam e compreendam a estratégia de forma a atuarem, diariamente na sua consecução. O BSC permite

que sejam questionadas continuamente as premissas que edificaram a estratégia, por forma a permitir efetuar reestruturações permanentes. Desta forma, é necessário um feedback estratégico funcional que exige o envolvimento e o consenso de todos para o sucesso organizacional.

Para Ribeiro (2005) a adoção do BSC deve partir da gestão de topo e o processo de construção pode ser influenciado por fatores (estrutura, complexidade, formação) que interferem na forma como deve ser implementado o projeto, deste modo, o processo de construção pode variar dependendo da organização.

1.5. COSO

O COSO fundado em 1985 com o objetivo de melhorar a qualidade do relato financeiro através do Controlo Interno, criou um modelo de Controlo Interno que possibilite a avaliação e melhoria do SCI.

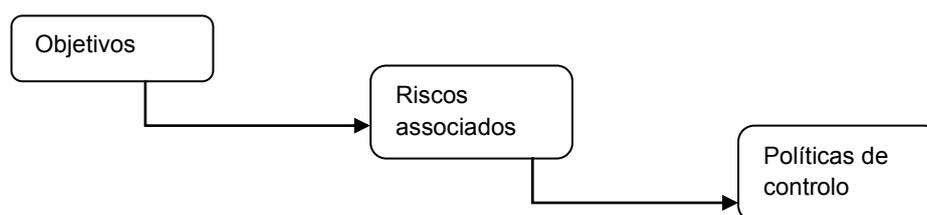
De acordo com Morais e Martins (2013; p. 28) o COSO definiu Controlo Interno como

um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:

- *Eficácia e eficiência dos recursos;*
- *Fiabilidade da informação;*
- *Cumprimento das leis e normas estabelecidas.*

O COSO como conclusão de estudos realizados, apresentou os relatórios “Internal Control – Integrated Framework”, publicado em 1992 e “Enterprise Risk Management - Integrated Framework”, publicado em 2004.

Figura n.º 4: Filosofia COSO



Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013; p. 29)

Foi dito por Costa (2008; p. 8) que

De acordo com The Institute of Internal Auditors (2004) os objetivos do controlo interno são assegurar:

- *A confiança e integridade da informação;*
- *A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;*
- *A salvaguarda de ativos;*
- *A utilização económica e eficiente dos recursos; e*
- *A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.*

Foi dito por Lopes (2011; p. 17) que “... no âmbito do controlo interno cabe ao órgão de gestão a implementação e a sua manutenção, no entanto cabe ao auditor a sua avaliação.”

O mesmo autor refere que do conceito de Controlo Interno identificam-se dois tipos de controlo: o controlo administrativo e o controlo contabilístico ou financeiro.

De acordo com o manual do TC (1999; p. 47), o controlo contabilístico “... visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos. O controlo administrativo compreende o controlo hierárquico e dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões e, portanto, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis.”

Refere Reis (2005) que o modelo de Controlo Interno desenvolvido pelo COSO e apresentado no relatório “Enterprise Risk Management - Integrated Framework” de 2004, atribui especial destaque à gestão do risco de negócio e refere que toda a organização existe para gerar valor para os stakeholders. No atual contexto de mudanças, todas as organizações enfrentam incertezas e a gestão tem como desafio, determinar a incerteza (risco) que a empresa está disposta a aceitar na procura do aumento de valor para os seus stakeholders.

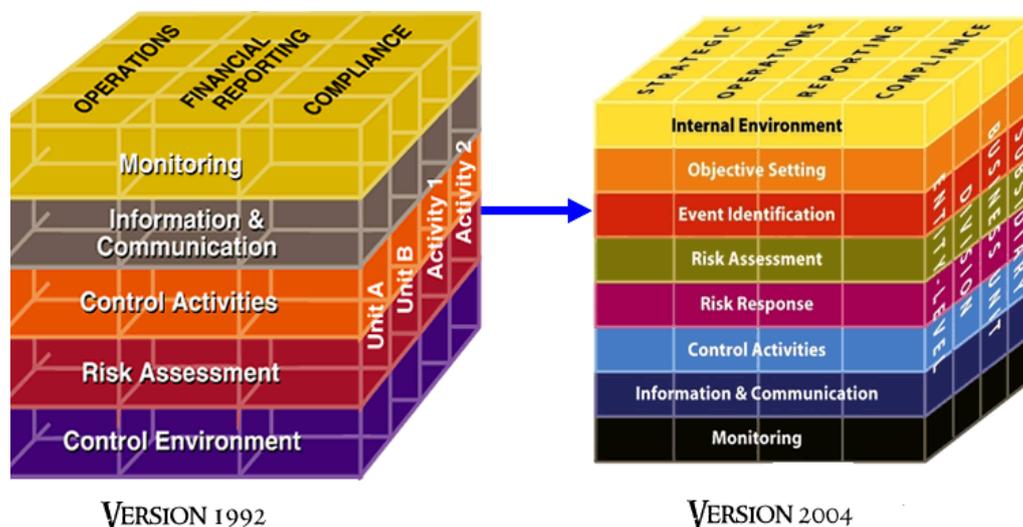
No relatório “Internal Control – Integrated Framework”, o COSO propõe um modelo de Controlo Interno assente em cinco componentes interrelacionados como:

- ambiente de controlo;
- avaliação do risco;
- atividades de controlo;
- informação e comunicação e
- supervisão.

O relatório “Enterprise Risk Management - Integrated Framework” substitui as cinco componentes por oito componentes interrelacionadas, como sendo:

- ambiente de controlo;
- estabelecimento de objetivos,
- identificação de acontecimentos;
- avaliação do risco;
- resposta ao risco;
- atividades de controlo;
- informação e comunicação
- supervisão.

Figura n.º 5: Evolução do COSO



Fonte: Adaptado de Audibra e PricewaterhouseCoopers (2007)

Para uma auditoria de resultados o desenvolvimento do controlo é crucial constata Sawyer (2003), o controlo foi considerado como um meio para evitar erros. Atualmente é considerado como um apoio/caminho que envolve os recursos humanos como objetivos de gestão. Um bom sistema de controlo existe para garantir que os objetivos estabelecidos sejam alcançados da forma mais económica e eficiente. A avaliação da gestão para um auditor interno é possível através do controlo em áreas não financeiras, o controlo permite aos auditores internos desenvolver avaliações objetivas em atividades distintas.

Ao efetuar o controlo da consecução de um objetivo é necessário considerar aspectos, como:

- o objetivo executável;
- a meta a alcançar;
- a comparação entre o estimado e o realizado;
- na existência de desvios, que ações corretivas foram definidas.

Qualquer atividade precisa de ser controlada, desta forma, o sistema de controlo deve englobar todas as atividades da organização e controlar áreas financeiras e não financeiras, e assim sendo, o controlo é aplicado a toda a organização.

O sucesso de uma auditoria orientada para a gestão depende da bagagem de conhecimentos que o auditor interno possua sobre controlos de gestão. O controlo de gestão inclui a organização, políticas, pessoal, contabilidade, orçamento, reporte e análise interna.

Qualquer tipo de controlo pressupõe um controlo administrativo e qualquer atividade deve ser administrada e gerida e os recursos humanos devem ser orientados para a consecução dos objetivos.

Na definição de controlos administrativos para as funções de gestão: planeamento, organização, direção e controlo existem múltiplas imprecisões, por exemplo, a função de planeamento não é considerada como primordial sobre as outras funções.

Os controlos associados ao SCI, para Morais e Martins (2013; p.32) podem classificar-se em:

- **preventivos** – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos à priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;
- **detetivos** – servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos à posteriori;
- **diretivos ou orientativos** – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que más aconteçam;
- **corretivos** – servem para retificar problemas identificados;
- **compensatórios** – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade .

Para Morais e Martins (2013; p. 40) a avaliação do Controlo Interno está associado à avaliação do risco que desta forma permite:

- estabelecer prioridades de controlo acerca do negócio;
- representar o custo efetivo que traduza uma vantagem competitiva;
- evitar que a avaliação do controlo se envolva em processos morosos de análise e verificações detalhadas.

O risco é visto como a probabilidade que um acontecimento ou ação possa adversamente afetar a entidade. ... quanto maior é o risco, maior é a necessidade de controlo.

De acordo com Morais e Martins (2013; p. 95) o COSO define a gestão de riscos de negócio como “... um **processo** efetuado pelo Conselho de Administração, a Direção e restante pessoal de uma entidade, **aplicado à definição da estratégia** e concebido para **identificar potenciais acontecimentos** que possam afetar a entidade e **gerir os riscos dentro do risco aceitável**, assegurando razoavelmente a **concretização dos objetivos**.”

Em resumo, de acordo com Audibra e PricewaterhouseCoopers (2007; p. 4) os conceitos fundamentais da gestão de riscos corporativos são descritos da seguinte forma:

- um processo contínuo e que flui através da organização;
- conduzido pelos profissionais em todos os níveis da organização;
- aplicado à definição das estratégias;
- aplicado em toda a organização, em todos os níveis e unidades, e inclui a formação de uma visão de portfólio de todos os riscos a que ela está exposta;
- formulado para identificar eventos em potencial, cuja ocorrência poderá afetar a organização, e para administrar os riscos de acordo com seu apetite a risco;

- *capaz de propiciar garantia razoável para o conselho de administração e a direção executiva de uma organização;*
- *orientado para a realização de objetivos numa ou mais categorias distintas, mas dependentes.*

Os manuais internos e as instruções formais representam ferramentas importantes para a construção de uma estrutura organizacional forte, bem como a melhoria da eficiência operacional da entidade. Os manuais internos rescrevem os procedimentos internos de forma clara, para a execução de práticas uniformes e prevenção contra erros e desperdícios; as instruções formais representam fortes indicações a serem seguidas pelo pessoal, tendo como objetivo minimizar mal entendidos e interpretações erradas.

Os pontos fortes do SCI para uma auditoria financeira asseguram a validade das operações e a exatidão e integridade do seu processamento, quanto aos pontos fracos, originam o risco do aparecimento de erros e irregularidades. Para uma auditoria de resultados, os pontos fortes do SCI asseguram o funcionamento eficaz do organismo, quanto aos pontos fracos, originam debilidades na economia, eficiência e eficácia.

Para descrever e documentar o SCI, há necessidade de se obter informação diversificada por exemplo: quais são os objetivos do organismo, organogramas, legislação e regulamentos internos.

Como métodos de descrição do SCI podem ser utilizados os seguintes métodos:

- Descrições narrativas
- Fluxogramas
- Mistos

- Narrativa é uma descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno implantadas em cada área, com incidência em áreas de maior risco.

- Um fluxograma é uma representação gráfica dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno, descrevendo a sequência lógica das operações e a forma como as informações e os documentos circulam.

- Os métodos mistos combinam a documentação das políticas e práticas contabilísticas com a documentação fluxo-gráfica dos procedimentos contabilísticos das operações e das técnicas de controlo interno.

Refere Reis (2005) que o SCI deve ser transversal a todas as atividades dos órgãos e serviços da organização e este deve ser adequado à dimensão e complexidade da organização.

Capítulo II – O Setor Público e o Controle

2.1. Definição e caracterização do Setor Público Português

O setor público pode ser definido “... como o conjunto das atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes na funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência.” (Franco; 1999; p. 143)

A estrutura do setor público, de acordo com Franco (1999),

Figura n.º 6: Estrutura do Setor Público



Fonte: Adaptado de *Finanças públicas e direito financeiro*, Franco, (1999, p. 145)

Segundo Franco (1999; p. 5) a administração pública é “... a atividade do Estado que, no âmbito definido pelas suas orientações políticas e com subordinação às normas jurídicas, visa realizar os interesses coletivos da sociedade, concretizados em objetivos definidos por via da autoridade.”

O Setor Empresarial do Estado e Empresas Públicas é constituído pelas empresas públicas e pelas empresas participadas (art 2º do Dec. Lei n.º 558/99 de 17 de Dezembro).

De acordo com a Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro (Lei de Bases da Contabilidade Pública), os serviços e organismos da Administração Central enquadram-se no regime financeiro geral, (autonomia administrativa) ou regime financeiro excecional, (autonomia administrativa e financeira). A Lei de Bases da Contabilidade Pública estabeleceu o regime de administração financeira do Estado.

2.2. Evolução Legislativa do Controlo

O controlo da Gestão Orçamental dos serviços e organismos com autonomia administrativa encontra-se definido no n.º 1 do art 10º da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro estipulando que “... será efetuado um controlo sistemático sucessivo da gestão orçamental dos serviços e organismos com autonomia administrativa, o que incluirá a fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira das despesas efetuadas, abrangendo ainda a análise da sua eficiência e eficácia.”

O Dec. Lei n.º 155/92, de 28 de Julho veio regular o regime de administração financeira do Estado referindo que a realização de despesas obedece a determinados critérios e regras como os descritos no n.º 1, 2 e 3 do art 22º em que a autorização para a realização de despesas

... fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos:

- a) Conformidade legal;*
- b) Regularidade financeira;*
- c) Economia, eficiência e eficácia.*

2 – Por conformidade legal entende-se a prévia existência de lei que autorize a despesa, dependendo a regularidade financeira de inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequada classificação da despesa.

3 – Na autorização de despesas ter-se-á em vista a obtenção do máximo rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente.

O n.º 1 do art 53º do presente Dec. Lei refere que o Controlo Orçamental é efetuado através de:

- a) Autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos,*
- b) Controlo interno, sucessivo e sistemático da gestão, designadamente através de auditorias a realizar aos serviços e organismos;*
- c) Controlo externo, a exercer pelo Tribunal de Contas, nos termos da sua legislação própria.*

Este diploma deu início à reforma da administração financeira do Estado.

O capítulo V da Lei 91/2001 de 20 de Agosto, designada de Lei de Enquadramento Orçamental, é destinado ao controlo orçamental e responsabilidade financeira e no seu art 55º refere que

1 – A execução do Orçamento de Estado fica sujeita a controlo, ..., o qual tem por objeto a verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e das despesas públicas, bem como a apreciação da boa gestão dos dinheiros e outros ativos públicos e da dívida pública.

2 – A execução do Orçamento de Estado é objeto de controlo administrativo, jurisdicional e político.

3 – O controlo orçamental efetua-se prévia, concomitante e sucessivamente à realização das operações de execução orçamental.

4 – O controlo administrativo compete ao próprio serviço ou instituição responsável pela respetiva execução, aos respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública, às

entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e aos serviços gerais de inspeção e de controlo da Administração Pública.

5 – Os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recursos a serviços de empresas de auditoria.

6 – O controlo jurisdicional da execução do Orçamento de Estado compete ao Tribunal de Contas e é efetuado nos termos da respetiva legislação.

De acordo com o n.º 2 do art 58º da Lei 91/2001 de 20 de Agosto é evidenciada a importância do sistema e procedimentos de Controlo Interno, desta forma, com a Reforma da Administração Financeira do Estado (Dec. Lei n.º 155/92 de 28 de Julho) foi publicado o Dec. Lei n.º 166/98 de 25 de Junho com o objetivo de rever e reforçar o Sistema de Controlo Financeiro (domínio orçamental, económico, financeiro e patrimonial).

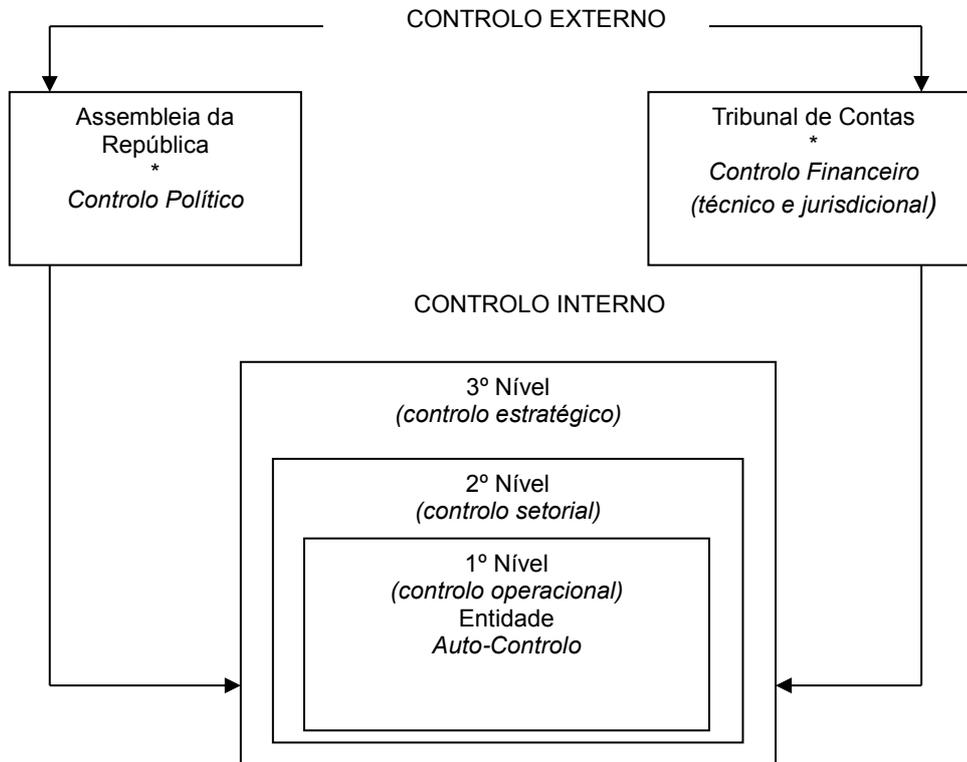
Este diploma legal considera que

O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei.

Sendo a estrutura do SCI hierarquizada em 3 níveis de controlo: o controlo operacional, o controlo setorial e o controlo estratégico. O controlo operacional pretende a verificação, acompanhamento e informação sobre decisões dos órgãos de gestão de execução e é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da unidade. O controlo setorial versa na verificação, acompanhamento e informação perspectivados sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a inserção de cada unidade operativa, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno. O controlo estratégico consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados sobre a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial.

O Sistema de Controlo das Finanças Públicas apresenta a seguinte estrutura:

Figura n.º 7: Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas



Fonte: Adaptado do manual de auditoria e de procedimentos, TC (1999; p. 25)

Atualmente, o SCI está direcionado para o controlo da fraude e ilegalidade, o Plano Oficial de Contabilidade Pública nada refere sobre o Controlo Interno mas os Planos Setoriais de Contabilidade obrigam, a que as entidades abrangidas por cada um dos Planos cumpram as normas estabelecidas pelo Dec. Lei n.º 166/98 de 25 de Junho.

Os planos setoriais mencionam a obrigatoriedade do Controlo Interno, bem como a adoção de um SCI que englobe o plano de organização, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo entre outros procedimentos, de forma, a aumentar o rigor e a transparência na utilização dos dinheiros públicos. O Exército apresenta anualmente o Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas que se materializa num documento que descreve a gestão de riscos financeiros e materiais que resulta da análise às respostas dadas a um questionário enviado às Secções Logísticas existentes no Exército.

A Gestão por Objetivos é descrita no art 60º da Lei 91/2001 de 20 de Agosto e no seu n.º 1 estabelece que “Os orçamentos e contas a que se refere o n.º 1 do artigo 2º devem ser objeto de uma sistematização complementar por objetivos, considerando a definição das atividades a desenvolver por cada organismo e respetivos centros de custos e tendo em conta a totalidade dos recursos envolvidos, incluindo os de capital ...”

A Lei n.º 64-C/2011 de 30 de Dezembro veio aprovar a estratégia e procedimentos no âmbito da lei de enquadramento orçamental e refere que o quadro orçamental deve ir de encontro à estabilidade e sustentabilidade duradoura das contas públicas, avaliando a qualidade, eficácia e eficiência da despesa pública.

O ponto 2.3 intitula-se de “*Sistema contabilístico incompleto e ausência de informação de desempenho*” e refere que os sistemas contabilísticos não apresentam informação pertinente para uma boa gestão e responsabilização dos gestores de dinheiros públicos.

Em matéria de finanças públicas é necessário ter presentes quatro princípios: a estabilidade, a sustentabilidade, a eficácia e a eficiência. É reforçada a necessidade dos sistemas contabilísticos e de informação apresentarem informação adequada para avaliar o desempenho do setor público em Portugal.

2.3 Nova Gestão Pública

De acordo com Gomes (2006), na década de 80 e 90 surgiu um novo modelo de gestão pública, com o objetivo de promover a inovação e a modernização da Administração Pública através da adoção de índices de eficácia, economia e eficiência adequados. A Nova Gestão Pública pretende que o sistema de informação seja capaz de apoiar integralmente o processo de tomada de decisão para uma adequada racionalização de recursos, de modo a contribuir para um serviço público de melhor qualidade e com custos menores.

A nível internacional o setor público cresceu e originou um maior consumo da riqueza produzida pela economia. Este facto gerou a necessidade de serem implementadas medidas de desempenho e controlo da despesa pública. A avaliação de desempenho no setor público foi considerada como fator essencial para a melhoria do serviço prestado aumentando significativamente a responsabilização e transparência.

De acordo com Neves (2011; p. 18)

O primeiro conjunto de princípios sobre controlo e os primeiros textos, apareceram no início do século XX e eram predominantemente orientados para o controlo contabilístico e financeiro. Em 1941, aparecem as primeiras tentativas de exploração do controlo integrado. Com o aparecimento dos primeiros livros de gestão, verifica-se uma tentativa de desenvolver a ciência da teoria de controlo de gestão, com vista à criação de uma teoria unificada e de modelos gerais de controlo de gestão.

A implementação da Nova Gestão Pública em Portugal foi muito tardia, anos após o 25 de Abril de 1974, obtendo o devido destaque na Reforma da Administração Financeira do Estado que aconteceu na década de 90, sendo imprescindível a mudança de mentalidades e de cultura organizacional.

De acordo com Gomes (2006) para o desenvolvimento de uma Administração Pública moderna é necessário que sejam introduzidos instrumentos de gestão estratégica e de medidas de avaliação do desempenho, conduzindo à introdução, da contabilidade de gestão como um importante sistema de apoio de decisão interna. A melhoria na tomada de decisão conduzirá ao melhor desempenho dos serviços públicos.

Quadro n.º 4: Técnicas de Contabilidade de Gestão

Categorias	Técnicas de Gestão
Medidas de Desempenho	Análise Funcional Indicadores Chave de Desempenho BSC
Técnicas de Orçamento	Zero-Based Budgeting Resource Management Activity-Based Management
Técnicas de Custeio	Target Costing Activity-Based Costing Gestão Estratégica de Custos

Fonte: Adaptado de Jackson e Lapsley (2003) citado por Gomes (2006; p. 23)

As medidas não financeiras complementam as medidas financeiras que incorporam o sistema de contabilidade de gestão. Desta forma, é possível aumentar o controlo por parte da gestão e permitir uma articulação entre os objetivos definidos e as ações para os concretizar.

2.4. Tribunal de Contas

A Constituição da República Portuguesa (CRP) republicada pela Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto (Sétima Revisão Constitucional) considera que os Tribunais são órgãos de soberania, sendo o TC, o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas (art 214º CRP).

A Lei 98/97 de 26 de Agosto, designada de Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas alterada pela Lei 48/2006 de 29 de Agosto (quarta alteração) refere no n.º 1 do art 1º que o TC “... *fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras.*”

A alínea f) do n.º 1 do art 5º da presente Lei refere que, ao TC compete apreciar a legalidade, economia, eficácia e eficiência, de acordo com critérios técnicos que incidem sobre a organização, funcionamento e fiabilidade do SCI.

O n.º 2 do art 11º da Lei em questão, evidencia que “... *através dos seus serviços de apoio, difundir a informação necessária para que se evite e reprima o desperdício, a ilegalidade, a fraude e a corrupção relativamente aos dinheiros e valores públicos, tanto nacionais como comunitários.*”

No controlo financeiro, a fiscalização prévia (n.º 1 e 3 do art 44º) “... *tem por fim verificar se os atos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas ou indiretas estão conforme às leis em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria.*”

O TC pode realizar fiscalização concomitante (n.º 1 do art 49º)

- a) *Através de auditorias da 1ª Secção aos procedimentos e atos administrativos que impliquem despesas de pessoal e aos contratos que não devam ser remetidos para fiscalização prévia por força da lei, bem como à execução de contratos visados;*

b) Através de auditorias da 2ª Secção à atividade financeira exercida antes do encerramento da respetiva gerência.

Na fiscalização sucessiva (n.º 1 do art 50º) o TC “... *verifica as contas das entidades previstas no art 2º, avalia os respetivos SCI, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira ...*”

Em auditoria é importante salientar que o TC deve apreciar a fiabilidade do SCI (alínea b) do n.º 1 do art 54º), assim como, a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira (alínea h) do n.º 3 do art 54º).

Capítulo III – Enquadramento do Exército Português no Setor Público

3.1. Ministério da Defesa Nacional e as Forças Armadas

A CRP na Sétima Revisão Constitucional (Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto), refere no seu art 273º que é obrigação do Estado assegurar a defesa nacional.

As Forças Armadas (FA) são responsáveis pela defesa militar da República, obedecendo aos órgãos de soberania competentes (n.º 1 e 3 do art 275º da CRP).

A Lei Orgânica de Bases da Organização das FA aprovada pela Lei 111/91 de 29 de Agosto, refere no art 1º e 2º que as FA estão integradas na administração direta do Estado, através do MDN e tem como missão garantir a defesa militar contra qualquer espécie de agressão ou ameaça externa.

As FA são formadas pela Marinha, Exército e Força Aérea (art 10º do Dec. Lei n.º 122/2011 de 29 de Dezembro).

A inserção das FA na administração direta do Estado desafia a sua reorganização no intuito de reforçar a componente operacional com maior eficácia e modernidade. Neste sentido, o Dec. Lei n.º 47/93 de 26 de Fevereiro (Lei Orgânica do MDN) vem reformular as competências no âmbito da gestão do pessoal, da administração logística e da administração financeira. É apresentada uma nova dimensão do Ministério e a criação da Inspeção-Geral das Forças Armadas.

O art 16º do Dec. Lei em referência refere que “... é o órgão de apoio técnico e de controlo da correta administração dos meios humanos, materiais e financeiros postos à disposição das FA, demais organismos e serviços integrados no MDN ou sob tutela do Ministro da Defesa Nacional.”

No percurso da reorganização, a nova estrutura do MDN integra a Inspeção-Geral da Defesa Nacional (IGDN) onde o n.º 1 do art 12º do Dec. Lei n.º 122/2011 de 29 de Dezembro refere que

... tem por missão assegurar, numa perspetiva sistémica, o acompanhamento e avaliação permanentes da execução das políticas na área da defesa, contribuindo para a melhoria de funcionamento das estruturas da defesa nacional, apreciar a legalidade e regularidade dos atos praticados pelas FA, serviços e organismos do MDN, sujeitos à superintendência ou tutela do MDN, bem como avaliar a sua gestão e os seus resultados, através do controlo de auditoria técnica, de desempenho e financeira.

O preâmbulo do Dec. Regulamentar n.º 03/2012 de 18 de Janeiro refere que

Trata-se de algo absolutamente estruturante, por um lado, para o início de uma nova fase da reforma da Administração Pública, no sentido de a tornar eficiente e racional na utilização dos recursos públicos e, por outro, para o cumprimento dos objetivos de redução da despesa pública a que o país está vinculado. Com efeito, mais do que nunca, a concretização simultânea dos objetivos de racionalização das estruturas do Estado e de melhor utilização dos seus recursos humanos é crucial no processo de modernização e de otimização do funcionamento da Administração Pública.

A Portaria n.º 87/2012 de 30 de Março desenvolve o Dec. Lei anteriormente definido e refere que a estrutura nuclear da IGDN (art 1º) possui uma unidade orgânica nuclear designada por Direção de Serviços de Inspeção e Auditoria.

De acordo com o Despacho n.º 7154/2012 de 15 de Maio, a estrutura da IGDN é constituída pela Direção de Serviços de Inspeção e Auditoria que integra 2 unidades orgânicas flexíveis:

- Divisão de Análise de Risco e de Procedimentos de Inspeção e Auditoria
- Divisão de Planeamento, Organização e Administração de Recursos

A IGDN integra também equipas multidisciplinares.

3.2. O Exército Português

O Dec. Lei n.º 61/2006 de 21 de Março aprova a Lei Orgânica do Exército posteriormente alterado pelo Dec. Lei n.º 231/2009 de 15 de Setembro e no seu art 1º refere que o Exército é o ramo das FA dotado de autonomia administrativa, integrado na administração direta do Estado.

O art 4º e art 5º referem que o Exército rege-se pelo princípio da eficácia e racionalização e o sistema contabilístico obedece ao regime geral da contabilidade pública.

De acordo com a alínea e) do art 6º, a Inspeção-Geral do Exército é o órgão de inspeção por excelência do Exército.

O Dec. Regulamentar n.º 69/2007 de 28 de Junho descreve que é um órgão de inspeção e fiscalização (art 1º) e tem como competências as descritas no art 2º das quais se salienta a fiscalização das normas legais em vigor e a avaliação do grau de eficácia através de inspeções ordinárias ou extraordinárias.

Na estrutura orgânica do Exército, encontra-se a Direção de Finanças (alínea i) do n.º 4 do art 14º do Dec. Lei n.º 231/2009 de 15 de Setembro).

As funções da Direção de Finanças constam no Dec. Regulamentar n.º 74/2007 de 2 de Julho mais precisamente no art 25º que refere que é da competência da Direção de Finanças

...

b) Promover a execução e o controlo do orçamento do Exército;

...

d) Colaborar na gestão dos recursos financeiros do Exército, tendo em vista obter a maior eficácia na sua utilização;

...

i) Exercer a autoridade técnica e a realização de auditorias no âmbito da administração financeira;

...

l) Assegurar a execução de um adequado sistema contabilístico, integrando as componentes orçamental, patrimonial e analítica, respeitando o enquadramento legal vigente, de forma a manter disponível a informação de gestão para o Comando do Exército;

...

o) Submeter as contas do Exército à apreciação do Tribunal de Contas;

...

No âmbito das Unidades/Estabelecimentos/Órgãos (U/E/O) do Exército, a Portaria n.º 563/86 de 1 de Outubro aprova o Regulamento para a Administração dos Recursos Humanos, Materiais e Financeiros em que o Capítulo II - Administração de Recursos Materiais e o Capítulo III – Administração de Recursos Financeiros são de extrema importância para as Secções Logísticas. Com o intuito de racionalizar e economizar meios, simplificou-se a estrutura orgânica, desta forma, a Secção Financeira foi integrada na Secção Logística.

O n.º 2 do art 1º do Dec. Regulamentar n.º 70/94 de 21 de Dezembro refere que os quadros orgânicos das U/E/O dispõem, sempre que necessário, de uma Secção Logística, sendo que esta “... é o órgão de execução da gestão logística e financeira das U/E/O’s, sob a orientação do seu comandante, diretor ou chefe, responsável pelas atividades deste âmbito.”

De acordo com o art 2º do Dec. em referência, as Secções Logísticas têm como competências:

- a) *Elaborar os planos de necessidades, as propostas orçamentais e o plano de emprego das despesas com compensação em receitas das U/E/O;*
- b) *Requisitar, distribuir, registar e controlar todo o material e promover a elaboração dos autos de receção, incapacidade, extravio, ruína prematura e outros resultantes de movimentos dos artigos e materiais de acordo com as instruções técnicas em vigor;*
- c) *Fiscalizar, por determinação superior, as atividades desenvolvidas no campo logístico e financeiro, e certificar-se de que as exigências físicas de artigos e materiais conferem com os respetivos registos e assegurar em relação às cantinas, messes, bares, salas de convívio e outros serviços não orgânicos a prestação mensal das suas contas, nos termos e prazos fixados;*
- d) *Controlar e registar as receitas, procedendo à receção e encaminhamento dos valores que lhe forem confiados, proceder ao registo dos encargos assumidos e realizar e processar as despesas de acordo com os programas de atividades aprovados, observando as normas gerais da contabilidade pública;*
- e) *Manter, sob a sua exclusiva guarda, os fundos das U/E/O, qualquer que seja a sua proveniência, efetuar e processar o pagamento de todas as despesas correspondentes a encargos assumidos, bem como de remunerações e prestações sociais e complementares;*
- f) *Organizar, sob o aspeto administrativo e financeiro, os cadernos de encargos, autos e demais documentos respeitantes a concursos, arrematações e contratos, em conformidade com os preceitos legais e regulamentares em vigor;*
- g) *Prestar contas, em relação a cada mês, em conformidade com a regulamentação em vigor, e consolidar a conta de gerência das U/E/O elaborada pelo centro de finanças e devolvê-la ao mesmo, depois de aprovada e assinada pelo comandante, diretor ou chefe, pelo chefe da Secção Logística, pelo adjunto financeiro e pelo tesoureiro.*

3.3. Ações e recursos

As Secções Logísticas das U/E/O's do Exército executam a gestão logística e financeira através de um conjunto de ações com correspondência orçamental.

De acordo com o art 5º do Dec. Lei n.º 155/92 de 28 de Julho, os serviços e organismos devem elaborar um plano anual de atividades com a descrição dos objetivos a atingir e dos recursos a utilizar, a execução do plano anual de atividades será exibida através de um relatório anual.

A nível superior são definidos os Objetivos e Atividades que correspondem à missão do Exército, a nível das U/E/O's são determinadas as Ações e Elementos de Ação para os Objetivos e Atividades previstos.

Para a execução das Ações e Elementos de Ação, cada U/E/O dispõe de uma dotação orçamental (planeamento orçamental) discriminada por rubricas de classificação económica da despesa.

No Apêndice I é exemplificado o plano de atividades/planeamento orçamental exequível durante um ano económico.

Capítulo IV – A auditoria de resultados aplicada ao Setor Público,

Estudo Caso: Exército – Regimento de Artilharia N.º 5

4.1. Questão de investigação

De acordo com Yin (1994), a identificação e definição da questão de pesquisa representa um fator determinante para o desenvolvimento da investigação.

Por seu lado, refere Quivy e Campenhoudt (1992) que o investigador deve escolher o mais célere possível, um fio condutor tão claro quanto possível de modo a orientar todas as etapas da investigação e expressar de forma rigorosa o objeto de estudo, sendo esse fio condutor, a questão de pesquisa.

Desta forma, é possível apresentar a seguinte questão de investigação:

- A informação sobre o desempenho da organização é a base para o desenvolvimento de uma auditoria de resultados e os sistemas de informação atuais não apresentam informação sobre o desempenho da organização, como superar esta insuficiência de informação?

Para colmatar esta insuficiência de informação consideram-se como hipóteses: a implementação do BSC, Controlo Interno e ERM.

4.1.1. População e Amostra

Para o desenvolvimento deste trabalho de projeto, o universo da população é constituído por todas as U/E/O's do MDN, Ramo Exército.

O RA5 é considerado como a amostra para o desenvolvimento do BSC, Controlo Interno e ERM.

4.2. Desenvolvimento do BSC para o RA5

4.2.1. Enquadramento e Estrutura

O RA5 é uma unidade regimental integrada na Estrutura Base do Exército (art 3º do Dec. Regulamentar n.º 75/2007 de 3 de Julho), com competência para formar, aprontar e manter forças operacionais, onde desenvolve atividades de instrução e de produção doutrinária (art 12º e art 15º do Dec. Lei n.º 231/2009 de 15 de Setembro) e localiza-se na Rua Rodrigues de Freitas na Serra do Pilar em Vila Nova de Gaia.

Quanto aos Recursos Financeiros, o RA5 detêm um orçamento anual composto por verbas do Orçamento Geral do Estado e Receitas Próprias.

O orçamento anual do RA5 resulta da orçamentação dos Objetivos, Atividades, Ações e Elementos de Ação apresentados no Plano de Atividades do RA5.

O MDN utiliza como sistema de informação, o software informático desenvolvido pela SAP designado de Sistema Integrado de Gestão (SIG) que permite aceder à informação financeira de cada U/E/O em tempo real.

O SIG permite ao MDN otimizar recursos, reduzir custos operacionais e, desta forma, obter ganhos em eficiência.

Dos diversos módulos apresentados pelo SIG, o MDN tem em produtivo o SEM-BW (Planeamento Orçamental, Alterações Orçamentais, informação (mapas) relativos à execução orçamental); EAPS (Cativos, Contabilidade Orçamental, Pedido de Libertação de Créditos); FI (Contabilidade Financeira – Clientes, Fornecedores); AA (Gestão de Imobilizado – Cadastro de Inventário dos Bens do Estado); MM (Gestão Logística – Materiais) e CC (Contabilidade de Custos). No módulo CC é possível extrair alguns mapas relativos aos centros de custo porque, em cada U/E/O encontram-se criados os centros de custo e estes estão obrigatoriamente associados a cada despesa processada.

O sistema de informação financeira no MDN permite efetuar auditorias financeiras através do acesso a cada U/E/O (orgânica interna).

As auditorias efetuadas pelas diversas entidades já referidas versam sobre o controlo orçamental/financeiro.

Ao nível ministerial, o Planeamento Orçamental é composto por três fases:

- Planeamento Orçamental Global (MDN);
- Planeamento Orçamental Centralizado (Direção de Finanças);
- Planeamento Orçamental Descentralizado (U/E/O através do módulo SEM-BW).

Anualmente, até ao final do mês de Março é elaborado o Plano de Atividades e submetido em SIG o Planeamento Orçamental.

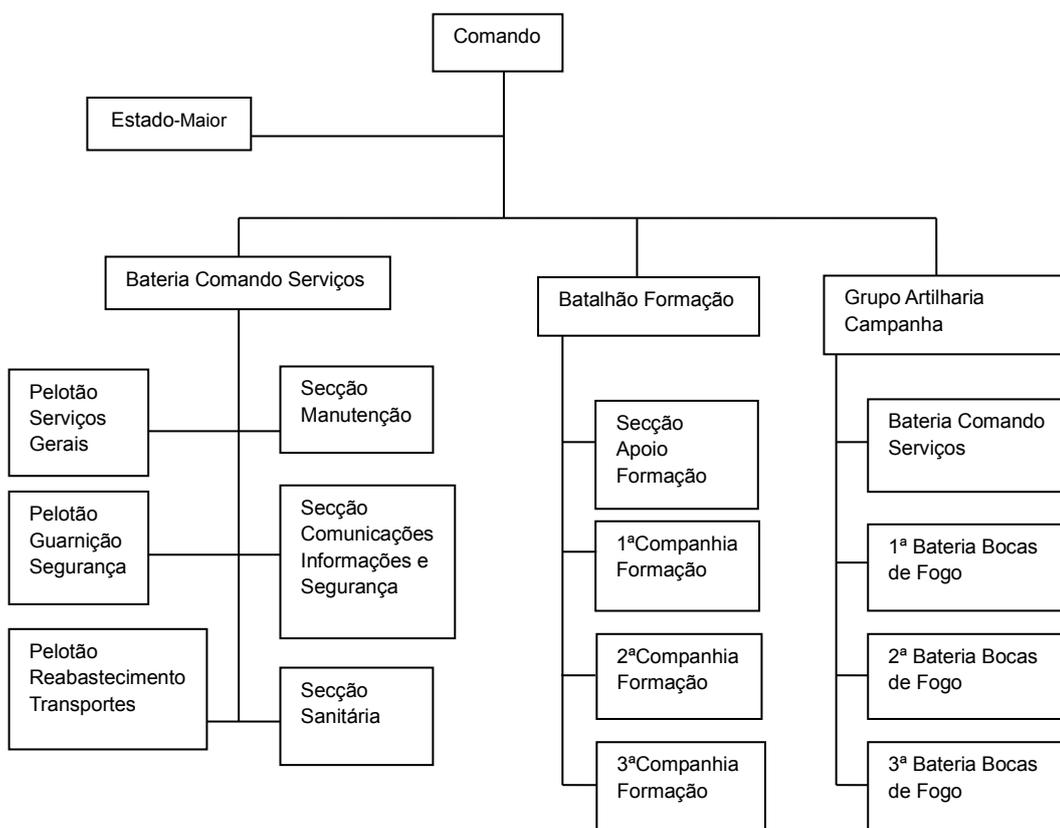
Até ao ano de 2011 inclusive, o Plano de Atividades era elaborado em suporte papel e continha diversos anexos como por exemplo, a descrição do planeamento orçamental, nos anos consecutivos, esta obrigatoriedade deixou de ser exigida, sendo apenas necessário submeter em

SIG, o ficheiro em excel com o Planeamento Orçamental que contem os Objetivos, Atividades, Ações e Elementos de Ação planeados e orçamentados.

Para a realização do trabalho de projeto é utilizado como documento de trabalho o Plano de Atividades de 2011 e respetivos anexos e Despacho n.º 335/94 de 21 de Dezembro de 1994 conforme Anexo I.

O Anexo C (Matriz de Recursos Financeiros) do Plano de Atividades de 2011 descreve para cada Objetivo, Atividade, Ação e Elemento de Ação, quais as rubricas de classificação económica da despesa e respetivo Orçamento Financiado (Orçamento de Estado ou Receitas Próprias) ou Não financiado (Créditos Especiais), este documento é semelhante ao apresentado no Apêndice I.

Figura n.º 8: Organograma do RA5



Fonte: Adaptado de Plano de Atividades 2011

Através do Organograma é possível determinar as áreas chave para a implementação do BSC e Controlo Interno.

O Plano de Atividades de 2011 apresenta como Anexo B, o quantitativo de Recursos Humanos do RA5, como sendo:

Quadro n.º 5: Quantitativo de Recursos Humanos para 2011

	Oficiais	Sargentos	Praças	Civis
Comando	2	3	2	1
Estado-Maior	7	15	3	4
Bateria Comando e Serviços	9	22	96	4
Batalhão de Formação	9	13	7	0
Grupo de Artilharia de Campanha	10	23	98	0

Fonte: Adaptado do Anexo B (Recursos Humanos) do Plano de Atividades do RA5 2011

Através do quantitativo do RA5 é possível determinar a Amostra em termos numéricos, desta forma, a Amostra é constituída por 328 militares e civis.

4.2.2. Adaptação do BSC ao RA5

Amaral (2008; p. 43) refere que

Para Niven (2006) antes de se iniciar o processo de implementação do BSC, é fundamental esclarecer as razões lógicas e racionais que justificam o seu desenvolvimento, uma vez que a aceitação e utilização da ferramenta depende da existência de um conjunto de razões facilmente perceptíveis, definidas superiormente e amplamente divulgadas. Kaplan (1999) alerta que o sucesso da ferramenta de BSC está dependente do seu processo de construção e implementação, apresentando este processo alguma complexidade.

Foi dito por Neves (2011; p. 47) que

As empresas que adotam o BSC implementam de forma integrada, a gestão e o controlo estratégico com o planeamento operacional e o controlo orçamental. O objetivo é a conexão entre a estratégia e o processo orçamental.

Este princípio destaca a importância do processo de formulação da estratégia não ser feito apenas uma vez por ano ou por ocasião do planeamento estratégico anual. É necessária a realização de reuniões de feedback para detetar desvios ou dificuldades no alcance das metas estabelecidas e, daí propor novas medidas, metas, indicadores ou relações de causa e efeito bem como novas estratégias.

De acordo com Rohm (2002) citado por Amaral (2008) a metodologia do BSC é um processo interativo composto por 2 fases que constituem 9 etapas.

Quadro n.º 6: Metodologia de Conceção e Implementação do BSC

Fase 1: Construção do BSC
Etapa 1 – Condução de uma Avaliação Organizacional
Etapa 2 – Definição de Temas Estratégicos
Etapa 3 – Seleção das Perspetivas e Desenvolvimento de Objetivos
Etapa 4 – Desenvolvimento do Mapa Estratégico da Organização
Etapa 5 – Definição de Indicadores de Desempenho
Etapa 6 - Iniciativas
Fase 2: Implementação do BSC
Etapa 7: Automatização e Comunicação da Informação de Desempenho
Etapa 8: Desdobramento do BSC pela Organização
Etapa 9: Utilização da Informação para Avaliar e Melhorar o Desempenho

Fonte: Adaptado de Rohm (2002) citado por Sandra Amaral (2008; p. 43)

De acordo com Sawyer (2003) para o desenvolvimento de qualquer auditoria de gestão as funções de Planeamento, Organização, Direção e Controlo são essenciais, em particular, o Planeamento deve deter uma posição predominante no desenvolvimento do BSC.

4.2.2.1. Fase 1: Construção do BSC

4.2.2.1.1- Etapa 1 – Condução de uma Avaliação Organizacional

Numa primeira etapa é necessário definir a Visão, a Missão e os Valores sendo estes essenciais para a definição da estratégia da organização. Torna-se também necessário, identificar os pontos fortes, fracos, oportunidades e ameaças através da análise SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats) para determinar a posição da organização no seu meio.

A Visão

Para Kaplan e Norton (2004) citado por Neves (2011; p. 26) “... a visão é uma declaração concisa que define as metas a médio e a longo prazo da organização que deve representar a perceção externa, ser orientada para o mercado e deve expressar, geralmente, em termos motivadores ou “visionários”, ou seja, como a organização quer ser percebida pelo mundo.”

Para Pinto (2007) citado por Gaspar (2009; p. 15) *“A visão pode ser definida como um futuro ideal desejado, sendo construída após a declaração da missão e a proclamação dos valores, ... Deve ser ambiciosa e dirigida para o médio/longo prazo.”*

A Missão

Para Kaplan e Norton (2004) citado por Neves (2011; p. 26) *“... a missão é uma declaração concisa, com foco interno, da razão de ser da organização, do propósito básico para o qual direciona as suas atividades e valores que orientam as atividades dos empregados. A missão também deve descrever como a organização espera competir no mercado e proporcionar valor aos clientes. Diz, ainda, que é a determinação do motivo central do planejamento estratégico.”*

Para Wheelen e Hunger (2002) citado por Ribeiro (2005; p. 166) a missão pode ser definida como *“ ... o propósito ou a razão que justifica a existência da organização.”*

Os Valores

Para Pinto (2007) citado por Gaspar (2009; p. 14) *“... os valores são princípios intemporais que guiam uma organização, representando crenças profundamente enraizadas que são evidenciadas nos comportamentos dos colaboradores e que constituem o reflexo público do que a organização espera dos mesmos.”*

Para Carvalho e Filipe (2006) citado por Gaspar (2009; p. 14) *“... os valores são o conjunto de sentimentos que estruturam ou pretendem estruturar, a cultura e a prática da organização. Os valores são relativamente estáveis e intemporais, podendo permanecer inalterados durante anos, e procuram definir aquilo em que a organização acredita, as atitudes, as normas de comportamento e convicções dos colaboradores, seja no domínio das questões empresariais, sociais, éticas ou outras.”*

Análise SWOT

A análise SWOT apresenta uma visão estratégica fundamental para as empresas, constrói-se da utilização de bom senso na correção de erros, para posteriormente aproveitar as oportunidades identificadas no ambiente externo.

De acordo com Prahalad (1994) citado por Neves (2011) a análise SWOT segue determinadas etapas como:

1. Eliminar possíveis pontos fracos da empresa, identificados nas áreas onde a empresa enfrenta ameaças graves dos seus concorrentes e tendências desfavoráveis num ambiente de negócios dinâmico;
2. Capitalizar as oportunidades onde a organização tem pontos fortes significativos para obter vantagens competitivas;
3. Corrigir os possíveis pontos fracos, identificados em áreas que contêm oportunidades potenciais;

4. Monitorizar as áreas nas quais a empresa identificou pontos fortes para não ser surpreendido no futuro por possíveis riscos.

A análise SWOT constitui uma ferramenta muito útil para as empresas, porque num ambiente em constante mudança, permite eliminar os pontos fracos em setores chave, reforçar os pontos fortes identificados e monitorizar as mudanças do ambiente externo.

Aplicação ao RA5 (tendo como suporte o Plano de Atividades 2011)

O planeamento estratégico (cultura estratégica) no Exército encontra-se bem definido. Para a implementação do BSC, a equipa de trabalho é constituída por mim.

Missão: Garantir a prontidão de um Grupo de Artilharia de Campanha e formar militares na área da Formação Geral Comum de Praças do Exército.

“BRAVOS E SEMPRE LEAIS”

Visão: Trabalhar com excelência para o reconhecimento na área da Formação Geral Comum de Praças do Exército e na consolidação do Treino Operacional e aprontamento do Grupo de Artilharia de Campanha. Procurando obter elevados índices de desempenho no presente com vista ao reconhecimento e credibilidade no futuro.

“FORMAR E PREPARAR COM RIGOR E EXCECELÊNCIA”

Os Valores Corporativos estão associados à condição militar, expressos em legislação própria, como sendo, o Estatuto da Condição Militar das Forças Armadas e Regulamento de Disciplina Militar.

Os militares ou todos aqueles que se encontram em formação deverão ter sempre presente os seguintes valores corporativos:

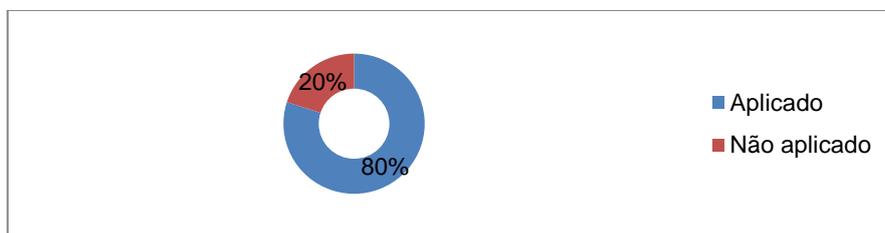
Dever

O militar deve cumprir as leis, ordens e regulamentos militares como qualquer ordem relativa ao serviço. O militar deve respeitar e agir lealmente para com qualquer superior ou inferior hierárquico, tanto no serviço como fora dele.

Cumprir com rigor, as normas de segurança militar e não revelar qualquer assunto ou facto de que tenha conhecimento quando de tal ato possa resultar prejuízo para o serviço ou para a disciplina.

Análise do grau de aplicação:

Gráfico n.º 1: Grau de aplicação



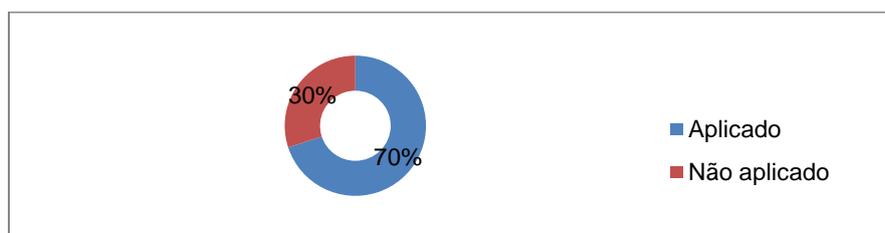
Fonte: Elaboração própria

Lealdade

O militar deve dedicar ao serviço militar, toda a sua inteligência, zelo e aptidão. Como também zelar, no exercício das suas funções, pelos interesses das instituições militares e da Fazenda Nacional cumprindo e fazendo cumprir as disposições legais a elas respeitantes.

Análise do grau de aplicação:

Gráfico n.º 2: Grau de aplicação



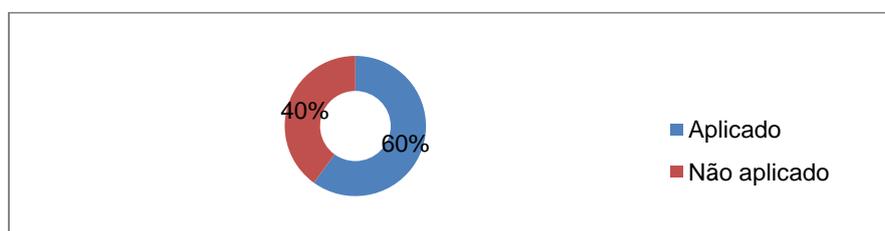
Fonte: Elaboração própria

Responsabilidade

O militar deve ter responsabilidade pelos atos que praticar por sua iniciativa ou como consequência de suas ordens. Deve também punir no âmbito das suas atribuições, os seus subordinados pelas infrações que cometeram, participando superiormente quando ao facto julgue corresponder pena superior à sua competência.

Análise do grau de aplicação:

Gráfico n.º 3: Grau de aplicação



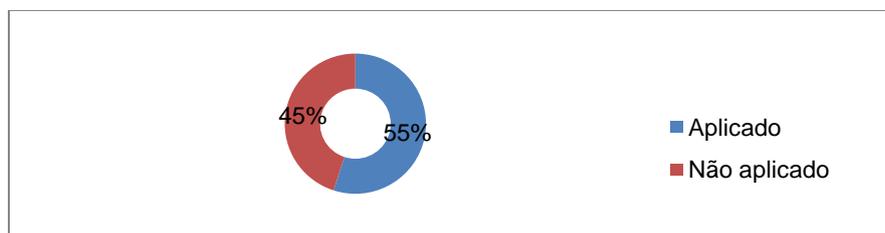
Fonte: Elaboração própria

Camaradagem

O militar deve zelar pela boa convivência, procurando assegurar a solidariedade e camaradagem entre os militares, sem desrespeito pelas regras de disciplina e da honra, e manter toda a correção nas relações com os camaradas, evitando rixas, contendas ou discussões prejudiciais à harmonia que deve existir nas Forças Armadas.

Análise do grau de aplicação:

Gráfico n.º 4: Grau de aplicação



Fonte: Elaboração própria

Análise SWOT

A análise SWOT permite analisar qual a posição da U/E/O no seu meio envolvente, desta forma, é necessário verificar quais as suas oportunidades, fraquezas, pontos fortes e pontos fracos.

Quanto aos PONTOS FORTES podemos referir:

- Existência de uma cultura e valores organizacionais muito próprios e do conhecimento de todos que integram a organização;
- A localização geográfica é excelente o que permite o acesso a transportes entre outras “necessidades” de forma rápida;
- Sedeado no RA5 um Centro de Divulgação do Dia da Defesa Nacional (muitas vezes é o primeiro contacto que os jovens têm com uma unidade militar, onde durante um dia, conhecem a Unidade e executam atividades);
- Sedeado no RA5, o Gabinete de Classificação e Seleção do Porto (jovens candidatos executam provas de classificação e seleção para ingresso nos Cursos de Formação Geral Comum de Praças do Exército entre outros cursos);
- A boa preparação técnica dos Oficiais e Sargentos da Unidade e a consistente aposta na preparação pedagógica dos formadores;
- A existência da componente operacional com um Grupo de Artilharia de Campanha;
- Oferta formativa de qualidade como cursos de informática, entre outros.

Quanto aos PONTOS FRACOS podemos referir:

- Degradação das instalações do Mosteiro da Serra do Pilar (Património da Humanidade com mais de 200 anos) decorrente da falta de manutenção nos últimos anos;
- Inexistência de uma passagem superior/inferior, entre o aquartelamento principal e o campo de instrução;
- Inexistência de cobertos de instrução;
- Inexistência de infra-estruturas de tiro;
- Quadro orgânico de pessoal aprovado não se ajusta idealmente às necessidades da Unidade, nomeadamente no que respeita à sobreposição do Estado-Maior do Grupo de Artilharia de Campanha com o Estado-Maior do Regimento;

- A falta de pessoal civil, particularmente de assistentes administrativos, auxiliares de alimentação e operários qualificados (serralheiros, carpinteiros, pintores, eletricitas, canalizadores e jardineiros), o que leva à execução do trabalho por militares, por vezes, sem formação qualificada.

Quanto às OPORTUNIDADES podemos referir:

- Pró-atividade na divulgação do trabalho desenvolvido;
- Operacionalizar um modelo de formação para o Exército, flexível e ajustado às necessidades reais;
- Certificar extensivamente as competências adquiridas quer pela via da formação quer pela via da experiência;
- Incrementar o recurso a entidades formadoras externas na organização;
- Explorar o recurso a novas tecnologias;
- Consolidar a cultura organizacional, com padrões mais atuais no seu funcionamento;
- Estabelecer protocolos com entidades civis para potenciar mais-valias (financeiras e de reconhecimento) para a Unidade;
- Participar no esforço de recrutamento do Exército através de ações de divulgação junto de escolas e instituições locais, participação em exposições de meios militares e contribuir para a manutenção do efetivo através de ações no âmbito do moral e bem-estar da Unidade, com destaque para a melhoria das condições de alojamento e da qualidade da alimentação.

Quanto às FRAQUEZAS podemos referir:

- Baixo nível de formação escolar, daqueles que frequentam os cursos de Formação Geral Comum de Praças do Exército;
- Falta de valores de cidadania, devido ao meio envolvente (sociedade atual) o que torna mais difícil a adaptação ao meio militar;
- Não há uma aplicação direta da formação adquirida no Exército para o mercado de trabalho;
- Desadequada relação entre o volume de trabalho atribuído e os meios humanos para o executar (por vezes leva a recorrer ao efetivo de outras unidades);
- Recursos financeiros limitados.

4.2.2.1.2. Etapa 2: Definição de Temas Estratégicos

Após a primeira etapa concluída, torna-se imprescindível a definição dos Temas Estratégicos, para Neves (2011) o BSC possibilita a tradução da visão do futuro da organização em objetivos estratégicos que se relacionam entre si. Estes objetivos por sua vez são traduzidos em indicadores estratégicos que permitem o alinhamento das ações/iniciativas com a estratégia

organizacional, promovendo o desenvolvimento de um processo de aprendizagem e feedback para a gestão e controlo estratégico.

Aplicação ao RA5 (tendo como suporte o Anexo A (Matriz de Avaliação e Controlo) do Plano de Atividades 2011)

Os Temas Estratégicos correspondem aos Objetivos definidos no Plano de Atividades 2011, a nível superior é definido um conjunto de Objetivos e Atividades, o RA5 apenas cria as Ações e Elementos de Ação para os Objetivos e Atividades que se adequam à sua missão.

Assegurar o Treino e a Atividade Operacional

Melhorar a operacionalidade e eficácia do Grupo de Artilharia de Campanha, dando especial atenção à preparação, organização e treino dos Quadros. O Treino deve ser colocado em prática através da realização de exercícios semestrais ao nível do Grupo e anuais ao nível da Brigada de Intervenção. Anualmente, participar na realização de um exercício de fogos reais de Artilharia, que envolva todas as Unidades da Arma de Artilharia.

Formar e Qualificar Recursos Humanos

Continuar o processo de acreditação do RA5 como entidade formadora. Persistir na elevada formação pedagógica dos formadores, dotando-os de capacidades e métodos adequados a cada formação, contribuindo para a formação de militares exemplares. Aposta cada vez mais forte na formação de militares e de civis em diferentes áreas.

Assegurar outras missões de interesse público

Estabelecer boas relações com entidades militares e civis no intuito de potenciar as mais-valias que possam trazer recursos financeiros e reconhecimento público à Unidade. Apoio a diversas instituições (exemplo: Bombeiros Voluntários) em situações consideradas críticas, entre outras missões.

Assegurar a Sustentação de Base do Exército

Obter elevados padrões de disciplina e coesão dos militares da Unidade. Promover, a todos os níveis, uma informação pública e comunicação ativa, oportuna e esclarecedora sobre as atividades do RA5. Ter sempre presente os valores corporativos da Instituição.

Assegurar as Atividades no Âmbito da História e Cultura Militar

Continuar o esforço de manutenção de infraestruturas e equipamentos por forma a preservar o inigualável património histórico do RA5. Promover eventos e cerimónias que possam enaltecer a organização militar, dando a conhecer a história e cultura únicas (Artilharia).

4.2.2.1.3. Etapa 3: Seleção das Perspetivas e Desenvolvimento de Objetivos

A operacionalização da estratégia em objetivos, indicadores e metas repartidos pelas diferentes perspetivas do modelo concretiza-se pelo desenvolvimento de objetivos e indicadores, refere Amaral (2008) que, os objetivos são a tradução quantitativa e qualitativa da estratégia, repartidos pelas perspetivas do modelo e criando entre si relações de causa-efeito. Os indicadores informam como é medido e acompanhado o cumprimento de cada objetivo. Os indicadores de resultados apresentam o desempenho de ações passadas e os indicadores de desempenho indicam as possibilidades futuras. Na definição de objetivos não devem criados mais do que cinco objetivos por perspetiva.

Kaplan e Norton (1997) defendem que os objetivos estratégicos definidos devem representar a estratégia da organização através da criação de relações de causa-efeito entre as perspetivas. Se a estratégia é definida para cada organização, o BSC é também único para cada organização.

que É imprescindível definir os programas, atividades, projetos e ações para atingir os objetivos e tornar a organização mais competitiva. As perspetivas permitem estabelecer relações entre objetivos de curto prazo (operacionais) e médio/longo prazo (estratégicos), sendo que a perspetiva Financeira apresenta as decisões do passado, a perspetiva de Clientes e Processos representa as ações de hoje e a perspetiva de Aprendizagem e Crescimento perspetivam o futuro.

Perspetiva Financeira

De acordo com Neves (2011; p. 37) *“A perspetiva financeira visa analisar a viabilidade financeira das estratégias definidas, isto é, quantificam-se os resultados financeiros obtidos com a implementação e execução de determinada estratégia.”*

Para Kaplan e Norton (1997) a organização necessita que seja efetuada uma definição específica de medidas e objetivos para cada área de negócio porque cada área pressupõe a definição de uma estratégia distinta. Desta forma, estratégia para a área financeira exige um conjunto de medidas/indicadores e objetivos que vão ao encontro ao desempenho financeiro esperado e desta forma, estabelece um conjunto de relações causa-efeito com outros objetivos e indicadores estabelecidos para outras prespetivas.

Perspetiva dos Clientes

A estratégia deve ser definida em conformidade com os segmentos de clientes e mercado em que se deseja atuar, porque a continuidade da empresa depende da satisfação das necessidades dos seus clientes. Para Kaplan e Norton (1997) a empresa deve desenvolver a perspetiva de clientes tendo em consideração aquilo que o cliente espera da empresa.

De acordo com Kaplan (2001) e Niven (2003) as organizações sem fins lucrativos colocam a perspectiva de clientes como a primordial comparativamente com as outras perspectivas, desta forma, a visão e a missão estão orientadas para o cliente.

Perspetiva dos Processos Internos

Segundo Neves (2011) a perspectiva de clientes define medidas e objetivos que criam relações de causa-efeito com a perspectiva financeira, o mesmo acontece com a perspectiva dos processos internos. Neste sentido, é fundamental a identificação dos processos internos mais críticos da empresa para que o desempenho esperado nas perspectivas anteriores seja alcançado. Na maioria das empresas são melhorados os processos já existentes, não havendo a aposta em novos processos.

A organização deve prestar um serviço de qualidade, através da otimização das atividades que criam valor para o cliente e eliminação de atividades e custos que não geram qualquer valor. Para Gaspar (2009) nesta perspectiva é essencial a inclusão de processos de inovação.

Perspetiva de Aprendizagem e Crescimento

Na perspectiva de aprendizagem e crescimento serão definidos os objetivos tendo em atenção a capacidade interna da empresa para a concretização dos objetivos nas perspectivas anteriores, desta forma, procura identificar a infraestrutura tecnológica, capital e humana, garantindo-se que a empresa pode crescer e desenvolver-se no longo prazo.”

Segundo Kaplan e Norton (1996) citado por Amaral (2008; p. 36)

... são três as categorias genéricas de objetivos associados à perspectiva de aprendizagem e crescimento:

- *Capacidades dos funcionários, exigindo-se o investimento no desenvolvimento do conhecimento dos empregados para que as suas capacidades sejam mobilizadas no sentido dos objetivos organizacionais.*
- *Capacidade dos Sistemas de Informação, para que os funcionários possuam informação sobre os seus clientes, processos internos e sobre as consequências financeiras das suas decisões, exige-se Sistemas de Informação que permitam o desempenho das funções com eficácia.*
- *Motivação, empowerment e alinhamento dos funcionários com a empresa.*

Para Kaplan e Norton (2006) citado por Amaral (2008; p. 37) “... qualquer empresa, independentemente do seu nível de diversificação, tem capacidade para potenciar a capacidade de liderança e o desenvolvimento do seu capital humano.”

De acordo com Pinto (2007) citado por Gaspar (2009) a perspectiva de aprendizagem e crescimento e a perspectiva dos processos internos dão origem aos indutores de resultados, a perspectiva de clientes e a perspectiva financeira produzem os indicadores de resultados.

Aplicação ao RA5 (tendo como suporte o Plano de Atividades 2011)

Quanto à descrição e hierarquia das perspetivas:

Quadro n.º 7: As perspetivas para o RA5

Perspetivas	Descrição
Clientes	Desenvolver ações tendo em vista a satisfação da necessidade coletiva pública de defesa e segurança nacional, formar e manter militares preparados para atuar em missões de natureza militar e de interesse público, manter boas relações com a opinião pública.
Financeira	Otimizar recursos financeiros através da captação de receitas próprias e da redução de despesas.
Processos	Otimizar os recursos humanos através da supremacia na formação inicial e contínua dos formadores e dos formandos (militares e civis). Desenvolver processos para que a atividade militar seja considerada pela opinião pública e pelos jovens (potenciais militares) de extrema relevância.
Aprendizagem	Melhoria dos sistemas de comunicação (transversal a toda a organização), sem colocar em causa o respeito e qualquer dever militar. Manter os militares motivados e incentivados através da melhoria nos processos de trabalho/treino/formação. Implementar uma gestão por objetivos.

Fonte: Elaboração própria

Quanto aos objetivos:

Para cada Tema Estratégico serão apresentados os objetivos enquadrados nas quatro perspetivas.

Os objetivos serão descritos no Mapa Estratégico e baseiam-se nas Atividades apresentadas no Anexo A (Matriz de Avaliação e Controlo) do Plano de Atividades de 2011.

4.2.2.1.4. Etapa 4: Desenvolvimento do Mapa Estratégico

O Mapa Estratégico representa um conjunto de relações de causa-efeito entre objetivos e ações estratégicas distribuídas entre as quatro perspetivas ou dimensões tradicionais do BSC. Para Kaplan e Norton (2000) citado por Gaspar (2009; p. 23) o Mapa Estratégico é

... uma arquitetura lógica e compreensiva que fornece uma representação visual dos objetivos críticos da organização e das relações cruciais entre eles ... descreve a história da estratégia e o seu percurso através de diversas perspetivas do BSC, proporcionando

a avaliação deste instrumento através das relações de causa-efeito. Este novo instrumento é apresentado como um conjunto de potencialidades ao dispor das organizações, sendo a invenção deste conceito, considerada mais tarde por Kaplan e Norton, tão importante como a criação do próprio BSC.

Para Niven (2003) as relações de causa - efeito descrevem o caminho para a concretização da estratégia que representa um conjunto de hipóteses sobre causas e efeitos, sendo essas relações expressas por uma sequência de declarações do tipo “se - então”.

Segundo Kaplan e Norton (2001) citado por Gaspar (2009; p. 25) “*A cadeia de relações de causa-efeito tem início em melhorias na área de aprendizagem e desenvolvimento, como seja, o investimento em formação dos trabalhadores. Estas novas competências irão conduzir a uma melhoria da qualidade dos produtos/serviços a nível dos processos internos, os quais, por sua vez, irão aumentar a satisfação dos clientes e conseqüentemente, trará melhorias no desempenho financeiro.*”

Aplicação ao RA5

A construção do Mapa Estratégico tem em consideração as quatro perspectivas, os Temas estratégicos e os objetivos para ser possível estabelecer o conjunto de relações de causa-efeito.

Para a sua construção é utilizado como suporte o Anexo A (Matriz de Avaliação e Controlo).

No Apêndice II é apresentado o Mapa Estratégico elaborado para o RA5.

4.2.2.1.5. Etapa 5: Definição de Indicadores de Desempenho

O cumprimento dos objetivos estabelecidos é possível através de indicadores que quantificam e medem os processos, permitindo comunicar os resultados da estratégia implementada, pela definição de metas expectáveis e intervalos de tolerância de forma a permitir avaliar a evolução da empresa e para Amaral (2008; p. 46)

Importa também que estes sejam de fácil definição, quantificáveis e de fácil acesso, por forma a poderem ser facilmente calculados e acedidos. É fundamental a definição detalhada do indicador, apresentando a forma exata do seu cálculo, a definição das fonte de informação bem como a periodicidade da sua recolha, as ações que o indicador pretende potenciar e a identificação dos responsáveis pela disponibilização da informação necessária ao seu cálculo e os responsáveis pelos resultados obtidos.

A informação fornecida pelos indicadores deve ser comunicada periodicamente podendo ser trimestral, mensal, semanal ou outro qualquer prazo, dependendo do sistema de informação existente. Os indicadores devem ser adaptados à medida que se verifiquem evoluções/alterações na envolvente da organização.

Os indicadores de resultados e os vetores de desempenho complementam-se, sendo que os indicadores de resultados avaliam resultados de ações e decisões tomadas no passado, os

vetores de desempenho ou indicadores de geração de valor medem atividades que induzem a resultados futuros.

Os indicadores de resultados sem os vetores de desempenho não apresentam de que forma os resultados foram alcançados, não permitindo uma clarificação sobre a execução da estratégia. Os vetores de desempenho sem os indicadores de resultados não permitem avaliar se as melhorias presentes representam um desempenho financeiro estável.

Aplicação ao RA5

O Anexo A (Matriz de Avaliação e Controlo) do Plano de Atividades de 2011 apresenta um conjunto de Indicadores de Desempenho que serão adaptados ao Mapa de Indicadores Estratégicos e Ficha de Indicadores Estratégicos.

Os Indicadores de Desempenho descritos na Matriz de Avaliação e Controlo não estão a ser aplicados e avaliados anualmente, apenas são descritos, desta forma, não existe feedback sobre a sua aplicação.

Nos Apêndices III (1 e 2) e IV é apresentado o Mapa de Indicadores Estratégicos e Ficha de Indicadores Estratégicos aplicados ao RA5.

4.2.2.1.6. Etapa 6: Iniciativas

Para o alcance dos objetivos estratégicos torna-se necessário definir iniciativas ou planos de ação para que todos na organização conheçam as suas responsabilidades operacionais.

Aplicação ao RA5

Elaboração do Mapa de Iniciativas aplicado ao RA5 e a descrição de uma Iniciativa através da elaboração de uma Ficha.

No Apêndice V e VI é apresentado o Mapa de Iniciativas e Ficha de Iniciativas aplicados ao RA5.

4.2.2.2. Fase 2: Implementação do BSC

4.2.2.2.1. Etapa 7: Automatização e Comunicação da Informação de Desempenho

Após a primeira fase, estão identificadas as medidas de avaliação de desempenho essenciais para a execução da estratégia e objetivos estratégicos. Refere Amaral (2008) que o sistema de informação deve ser capaz de recolher, transformar e fornecer informação pertinente à avaliação de desempenho.

Aplicação ao RA5

O SIG é o sistema de informação financeira adotado em todo o MDN, para a monitorização do BSC numa fase posterior, será recomendado a adoção de uma ferramentas informática específica para aplicação e avaliação do BSC.

4.2.2.2.2. Etapa 8: Desdobramento do BSC pela Organização

Nesta etapa pretende-se o desdobramento do BSC para que a estratégia seja traduzida em objetivos, indicadores, metas e planos de ação para garantir que a organização apresente um alinhamento da estratégia executada com a estratégia corporativa. Desta forma, verifica-se a implementação da estratégia corporativa e avalia-se o contributo da participação dos diferentes níveis hierárquicos na execução da estratégia.

Foi dito por Amaral (2008) que o alinhamento dos diferentes BSC's na organização é garantido pelo alinhamento de objetivos e indicadores, sendo os indicadores do BSC da organização decompostos em indicadores de desempenho, aplicados às diferentes unidades de negócio hierarquicamente inferiores. Desta forma, as linhas estratégicas de orientação da organização são o modelo geral de desenvolvimento do BSC a cada unidade orgânica, o BSC parte de uma visão geral e de topo para ser aplicado a todos os níveis hierárquicos da organização.

Segundo Niven (2006) citado por Amaral (2008; p. 48) *"... o processo de desdobramento está associado à capacidade de análise do BSC de alto nível, no sentido de se identificar quais os objetivos e medidas que a sua unidade consegue influenciar, garantindo consistência entre os mesmos."*

Aplicação ao RA5

O BSC apresentado é aplicável a toda a organização, visto que o RA5 contém uma componente de instrução/formação e uma componente operacional, será recomendada, a criação de diversos BSC's tendo como suporte o organograma do RA5.

4.2.2.2.3. Etapa 9: Utilização da Informação para Avaliar e Melhorar o Desempenho

A última etapa do BSC pretende a avaliação das estratégias de negócio desenvolvidas através da análise dos resultados obtidos (indicadores de desempenho).

De acordo com Amaral (2008; p. 48) *"O BSC é assim um processo bidirecional, em que na sua estruturação o processo se faz do topo para a base, traduzindo a estratégia em objetivos e indicadores, enquanto que na sua aprendizagem e tendo em conta os resultados obtidos se faz da base para o topo."*

O BSC é um processo constante que acompanha a evolução da organização, Niven (2003) refere que o BSC necessita que o sistema de avaliação e desempenho seja atualizado de forma a responder às necessidades da organização.

Aplicação ao RA5

O BSC permite, através da aplicação dos indicadores estratégicos (indicadores de resultados e indicadores de desempenho) extrair informação pertinente para a realização de uma auditoria de resultados.

Numa primeira fase, a aplicação de indicadores de resultados será primordial para avaliar o grau de execução dos objetivos e atividades.

Após a aplicação de indicadores de resultados, será recomendável a aplicação de indicadores de desempenho, o que com a implementação e execução dos dois tipos de indicadores, é possível obter informação financeira e não financeira.

4.3. Descrição do Controlo Interno para o Regimento de Artilharia N.º 5

O desenvolvimento do SCI deve seguir as 8 componentes interrelacionadas propostas pelo COSO no seu relatório “Enterprise Risk Management - Integrated Framework”, como sendo:

- ambiente de controlo;
- estabelecimento de objetivos,
- identificação de acontecimentos;
- avaliação do risco;
- resposta ao risco;
- atividades de controlo;
- informação e comunicação e
- supervisão.

O ambiente de controlo, de acordo com Reis (2005) e Audibra e PricewaterhouseCoopers (2007) é tudo o que envolve a organização, o que constitui a base onde os riscos são identificados e abordados construindo a filosofia de gestão de riscos, definindo o grau/nível de apetite para o risco como também a integridade e valores éticos.

Desta forma, o ambiente de controlo está relacionado com a cultura da empresa e a forma como a própria empresa lida com o controlo interno.

Quanto ao estabelecimento de objetivos, os objetivos devem ser definidos na fase anterior à direção poder identificar acontecimentos potenciais que afetem a sua realização. A gestão do risco certifica a existência de um método para designar objetivos, de modo que os objetivos escolhidos propiciem o suporte e alinhamento com a missão da entidade e que sejam consistentes com a apetência ao risco, por parte da entidade.

A identificação de acontecimentos internos e externos que afetam a realização de objetivos são denominados e classificados como riscos ou oportunidades. As oportunidades são canalizadas novamente para o processo de gestão da estratégia ou para o processo de estabelecimento de objetivos (de acordo com o apetite para o risco).

Quanto à avaliação do risco, as organizações, independentemente da sua estrutura ou do setor de atividade, defrontam-se com um conjunto de riscos (internos e/ou externos) que devem ser analisados através da probabilidade e impacto do seu acontecimento para desta forma ser possível a sua gestão. Da gestão destes riscos, podem os riscos serem identificados como inerentes ou residuais.

Para a resposta ao risco, cabe à gestão, após identificar os riscos, determina a forma de gerir os riscos (resposta aos riscos) e determina, se: evita, aceita, reduz ou compartilha o risco. Deve desenvolver um conjunto de ações para alinhar os riscos com o nível de aceitação do risco (apetite para o risco) com a sua missão e os seus objetivos.

As atividades de controlo, são atividades que visam assegurar que as políticas e procedimentos estabelecidos e implementados pela direção para responder aos riscos são executadas com eficácia.

A informação e comunicação permite identificar, avaliar e responder aos riscos. A informação relevante deve ser identificada, tratada e comunicada em tempo oportuno.

A direção deve estabelecer a política de comunicação da organização (incluindo a garantia de segurança da informação), e deverá ser criado um sistema de comunicação entre os vários níveis da organização, de modo que a informação seja transversal a toda a organização.

Relativamente à supervisão, o SCI deve ser objeto de uma avaliação contínua, de modo a determinar a sua qualidade e desempenho. A avaliação deve apresentar o grau de evolução dos riscos e a eficácia dos procedimentos de supervisão continuada, dado que um SCI hoje eficaz, pode não o ser amanhã.

4.3.1. O Controlo Interno aplicado ao RA5

De acordo com Morais e Martins (2013) o controlo interno pode ser avaliado através de:

Quadro n.º 8: Folha de trabalho para avaliação do Controlo Interno

Componentes de Controlo	Bem Controlado A	Satisfatoriamente Alto B	Satisfatoriamente Baixo C	Oportunidades Materiais para Aperfeiçoamento D	Fraquezas Materiais E
Ambiente do controlo					
Avaliação do risco					
Atividades de controlo					
Informação e comunicação					
Supervisão					
Relatório:	Eficaz	Adequado	Problemas sérios	Divulgação	Adverso

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013; p. 41)

Partindo deste questionário, é possível acrescentar o estabelecimento de objetivos, identificação de acontecimentos e resposta ao risco para avaliar o controlo interno no RA5.

De acordo com Morais e Martins (2013) para avaliar o SCI implementado deve ser utilizado o questionário de Controlo Interno e elaborar o respetivo fluxograma e relação de procedimentos.

O SCI deve ser aplicado às seguintes áreas:

- Financeira
- Compras
- Produção
- Vendas
- Gestão de pessoal
- Qualidade”

Morais e Martins (2013) apresenta um exemplo da aplicação da gestão de risco de negócio com as 8 componentes do COSO com evidência para a avaliação de risco interligadas com os objetivos.

Quadro n.º 9: Aplicação da Gestão de Riscos de Negócio

Missão: Ser um Banco Líder de um produto financeiro de qualidade para o segmento médio/alto.

Objetivo estratégico: Posicionamento nos 75% de venda do produto financeiro.

Outros objetivos relacionados de carácter operacional:

- recrutar 18 novos empregados qualificados para todas as agências a fim de responder à procura, sem comprometer os outros serviços;
- manter os custos com o pessoal com 22% do preço do produto.

Unidade de medida dos objetivos:

- número de novos empregados contratados;
- gastos com o pessoal por preço do produto.

Tolerância ao risco aceitável*:

- entre 16-20 novos empregados qualificados;
- entre 20-23% dos custos com o pessoal.

Eventos/Riscos possíveis:

Situação de desemprego no mercado de trabalho provocando excesso de procura de emprego, dificultando a selecção de novos empregados;

Desenvolvimento inesperado no mercado de trabalho provocando diminuição de candidatos, dificultando o recrutamento;

Descrições inadequadas das necessidades/qualificações resultando na qualificação de pessoal não qualificado para a função.

*Risco aceitável é aquele que a entidade está disposta a aceitar para atingir os objetivos, desde os estratégicos aos operacionais.

Avaliação do risco inerente*:

Risco	Probabilidade	Impacto
N.º insuficiente de candidatos disponíveis	20%	Redução de 15% na contratação - 3 empregados
Filtro demasiado apertado na contratação	30%	Redução de 10% na contratação devido a critérios mal definidos para seleccionar os candidatos - 2 empregados

*Risco inerente é aquele que a entidade enfrenta perante a ausência de ações para modificar a sua probabilidade ou impacto.

Resposta ao risco:

- bolsa interna de empregados disponíveis para mudar de local;
- introdução de novos requisitos.

Avaliação de risco residual*:

Risco	Probabilidade	Impacto	Resposta ao risco	Probabilidade	Impacto
N.º insuficiente de candidatos disponíveis	20%	Redução de 15% na contratação - 3 empregados	Estabelecer um contrato com uma empresa de selecção pessoal	10%	Redução de 10% na contratação – 2 empregados
Filtro demasiado apertado na contratação	30%	Redução de 10% na contratação devido a critérios mal definidos para seleccionar os candidatos - 2 empregados	Revisão dos requisitos de selecção	20%	Redução de 5% na contratação devido a critérios mal definidos para seleccionar os candidatos – 1 empregado

*Risco residual é aquele que permanece após a resposta ao risco inerente.

Formas de resposta ao risco residual:

- A empresa decide aceitar o risco e implementa novos procedimentos de controlo;
- subcontratação do recrutamento de pessoal; dinamiza bolsa interna de pessoal.

Informação e comunicação:

- Comunicar através da intranet a necessidade de recrutamento de pessoal.

Supervisão:

- A atividade de Auditoria Interna avalia a conformidade das admissões com as normas aplicáveis.

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013; p. 136)

Análise da estrutura do SCI para as áreas descritas anteriormente com aplicação ao RA5:

Para a área Financeira e Compras pretende-se a elaboração de uma Norma de Execução Permanente (controlo preventivo e diretivo) com a descrição de todos os circuitos da execução orçamental e atribuição de responsabilidades.

Quanto à área de Produção e Vendas pretende-se a aplicação da gestão do risco de negócio interligado às 8 componentes do COSO.

Quanto à Gestão de Pessoal e Qualidade não é aplicável numa primeira fase.

Como visualizar as 8 componentes do COSO na estrutura do RA5:

Ambiente de controlo

O RA5 possui diversas normas de execução permanente para descrever procedimentos e práticas internas e ao nível do Exército são publicadas Circulares, Notas-Circulares, Instruções Técnicas, Comunicações de Serviço que pretendem uniformizar procedimentos. Desta forma, o Exército está consciente da necessidade do Controlo Interno e para a área de produção e vendas, que se materializa na prestação de serviços de defesa e segurança será aconselhável a gestão de risco na execução de atividades militares.

Estabelecimento de objetivos

Os objetivos definidos para o RA5 devem ter em consideração a missão, visão e valores corporativos. Como se trata de uma organização pública, não existe um apetite acentuado para o risco (o apetite para o risco é o grau de risco que a organização está disposta a incorrer para atingir os seus objetivos).

O desenvolvimento dos objetivos pode ser monitorizado pelo BSC (mapa estratégico, mapa de indicadores estratégicos e ficha de indicadores estratégicos) conjugado com a gestão de risco (o desenvolvimento do Controlo Interno).

Identificação de acontecimentos

Na identificação de acontecimentos é necessário analisar os acontecimentos internos e externos que representam riscos através de oportunidades ou ameaças. Visto que o RA5, como unidade militar tem como finalidade a satisfação de necessidades de defesa e segurança nacional, o desenvolvimento de oportunidades ou controlo de ameaças pode ser monitorizado pelo BSC (mapa de iniciativas e ficha de iniciativas).

Avaliação dos riscos

A avaliação dos riscos é primordial para o Controlo Interno, ao analisar as componentes do COSO é essencial identificar o risco inerente a toda a organização.

O risco comum a todas as subunidades, isto é, Bateria de Comando e Serviços, Batalhão de Formação e Grupo de Artilharia de Campanha refere-se à salvaguarda do equipamento militar mais propriamente o armamento, fardamento e equipamentos.

O RA5 dispõe de arrecadações de material de guerra e o acesso a estes locais é devidamente autorizado a militares credenciados através de sistemas de alarme ativos.

Os procedimentos são apresentados em Normas Internas através de Normas de Execução Permanente e supervisionado pela Secção de Operações, Informações e Segurança.

Outros riscos inerentes como a salvaguarda de ativos e a prevenção ou deteção de erros e ilegalidades incidem sobre:

- Recursos Materiais – materiais, combustíveis e alimentação
- Recursos Financeiros – recursos financeiros

Visto não existir uma Norma de Execução Permanente para os Recursos Financeiros e Materiais será necessário compilar as melhores práticas através de um manual interno tendo em consideração os objetivos e princípios apresentados no Manual de Auditoria e Procedimentos do TC e utilizando métodos mistos para a descrição do SCI. É proposta a elaboração de uma Norma de Execução Permanente conforme Apêndice VII.

Quanto à avaliação do risco na execução de atividades militares é proposto adotar para cada risco, o modelo de gestão de riscos de negócio apresentado por Morais e Martins (2013; p. 135), o qual é exemplificado no Apêndice VIII.

Resposta ao risco

A resposta ao risco na execução de atividades militares terá que ser efetuada de acordo com a avaliação do risco.

A resposta aos riscos materiais e financeiros pode ser efetuada através das medidas apresentadas no Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas.

Quanto ao risco comum, caso sejam quebradas as normas de segurança interna, os responsáveis incorrem em penas disciplinares previstas no Regulamento de Disciplina Militar.

Atividades de controlo; Informação e comunicação; Supervisão

Após a aprovação do SCI, este deve ser comunicado a todos, para que, a implementação dos procedimentos de Controlo Interno possibilite que o controlo do risco seja comunicado de forma ascendente e descendente, permitindo uma oportuna resposta ao risco.

O Controlo Interno deve estar em constante atualização, caso seja verificado um risco potencial que deva ser controlado ou a publicação de novos procedimentos deve, conseqüentemente ser revisto e atualizado.

Capítulo V – Conclusão

Iniciou-se este trabalho de projeto tendo como objetivo a realização de uma auditoria de resultados no setor público, visto que a informação fornecida pelos sistemas de informação é insuficiente, pretende-se apresentar hipóteses que possam surgir como soluções aos sistemas de informação.

Para o método de auditoria direta de resultados e método dos sistemas de controlo é necessário informação sobre o desempenho e sistemas de controlo da organização.

No MDN, Ramo Exército a informação apresentada pelo SIG é insuficiente e meramente financeira, assim sendo, não é possível realizar uma auditoria de resultados mas com a implementação do BSC, Controlo Interno conjugado com o ERM, os sistemas de informação apresentam informação sobre o desempenho e controlo interno da U/E/O.

Na primeira parte deste trabalho de projeto é apresentada a revisão da literatura (e legislativa) com base em pesquisa de documentação.

Na segunda parte deste trabalho de projeto é aplicado o BSC, Controlo Interno e ERM ao RA5. O BSC é desenvolvido através de 9 fases aplicadas ao RA5 onde são definidos os objetivos estratégicos, construído o mapa estratégico, estabelecidos indicadores estratégicos e iniciativas estratégicas. Os indicadores estratégicos podem ser indicadores de resultados ou indicadores de desempenho. Numa primeira fase, é defendida a aplicação de indicadores de resultados de forma a avaliar o grau de execução dos objetivos para todas as perspetivas, numa fase posterior, é aconselhável o desenvolvimento de indicadores de desempenho, em especial para as perspetivas de processos e de aprendizagem e o desenvolvimento de indicadores de resultados para as perspetivas de clientes e financeira. Para a construção do BSC é utilizado o Plano de Atividades/Planeamento Orçamental, desta forma, é aconselhável que a avaliação de desempenho anual conste no Relatório de Atividades/Relatório de Gestão. Relativamente ao Controlo Interno e ERM é aconselhável que a análise e gestão de risco seja efetuada em toda a Unidade, de forma, a salvaguardar a Unidade de acontecimentos indesejáveis. Partindo do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas sugere-se que seja elaborado um plano anual que relate quais os riscos identificados e medidas adoptadas como respostas ao risco e seja(m) elaborada(s) Norma(s) de Execução Permanente para implementar procedimentos de controlo.

Como conclusão é de salientar que no setor público, no caso em concreto, o Exército não é possível desenvolver uma auditoria de resultados e desta forma não é possível avaliar de que forma os recursos estão a ser aplicados mas o conhecimento sobre estas matérias está a ser desenvolvido a caminha a passos largos para uma implementação plena.

Referências Bibliográficas

Bibliografia

- Amaral, S. (2008), *Desenvolvimento de balanced scorecard num grupo empresarial de tecnologias de informação*. Lisboa: Tese submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Gestão de Sistemas de Informação, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa
- Costa, A. (2008), *A auditoria interna nos municípios portugueses*. Coimbra: Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
- Franco, A. (1999), *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Livraria Almedina, 4ª Edição – 3ª Reimpressão, Volume I
- Gaspar, F. (2009), O balanced scorecard como instrumento de gestão estratégica adaptado a um serviço de saúde. Lisboa: Relatório de Projeto de Mestrado em Gestão dos Serviços de Saúde, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa
- Gomes, A. (2006), *O papel do balanced scorecard na avaliação de desempenho do sistema policial português*. Braga: Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho – EEG
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992), *The balanced scorecard, measures that drive performance*, Harvard Business Review, Volume 70
- Kaplan, R. & Norton, D. (1997), *Cuadro de mando Integral – The balanced scorecard*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000
- Kaplan, R. (2001), *Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations*. Non-profit Management and Leadership 11 (3): 353-70.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2001), *Cómo utilizar el cuadro de mando integral - Para implantar y gestionar su estrategia*, Gestión 2000, SA., Barcelona
- Kiyan, F. (2001), *Proposta para desenvolvimento de indicadores de desempenho como suporte estratégico*. São Paulo: Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo
- Lopes, M. (2011), *Controlo interno no âmbito da secção de aprovisionamento e armazém no Município de Macedo de Cavaleiros*. Bragança: Dissertação de Mestrado em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão Pública, Instituto Politécnico de Bragança
- Morais, G. & Martins, I. (2013), *Auditoria interna: Função e Processo*, 4ª Ed. Áreas Editora.
- Neves, E. (2011), O balanced scorecard como instrumento de alinhamento estratégico nas organizações. Lisboa: Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas, ISCTE Business School, Instituto Universitário de Lisboa
- Niven, P. (2003), *El Cuadro de mando Integral paso a paso*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (1992), *Manual de investigação em ciências sociais*, Gradiva, Lisboa
- Reis, I. (2005), Sistema de controlo interno (Estudo de caso numa escola de ensino superior público). Aveiro: Dissertação de Mestrado em Gestão Pública, Universidade de Aveiro Secção Autónoma de Ciências Sociais, Jurídicas e Políticas

- Ribeiro, N. (2005), *O balanced scorecard e a sua aplicação às instituições de ensino superior público*. Braga: Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão
- Sawyer, L. & JD, CIA, PA Mortimer A. Dittenhofer, Ph.D., CIA James H. Scheiner, Ph.D. with contributions from Anne Graham, Ph.D. and Paul Makosz (2003), *Sawyer's Internal Auditing*, 5th Edition, TheIIA, 2003
- Yin, R. (1994), "Case Study Research – Design and Methods", Sage Publications

Bibliografia Web

- COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, retirado em http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf em 21 de Setembro de 2013
- Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas 2013, retirado em http://www.exercito.pt/divulgacao/plano_de_corrupcao_PGRCIC_28Jun13.pdf em 02 de Janeiro de 2014
- Tribunal de Contas (1999), *Manual de auditoria e de procedimentos*, Tribunal de Contas, Vol. 1, Lisboa, retirado em <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf> em 20 de Setembro de 2012
- Tribunal de Contas Europeu, Manual da auditoria de resultados, retirado em http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_PT.PDF em 20 de Setembro de 2012

Legislação

- Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto. Diário da República n.º 155/2005 – I Série A. Assembleia da República
- Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro. Diário da República n.º 46/90 – I Série A. Assembleia da República. Lisboa
- Lei n.º 111/91 de 29 de Agosto. Diário da República n.º 198/91 – I Série A. Assembleia da República
- Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto. Diário da República n.º 196/97 – I Série A. Assembleia da República
- Lei n.º 91/2001 de 20 de Agosto. Diário da República n.º 192/2001 – I Série A. Assembleia da República
- Lei n.º 48/2006 de 29 de Agosto. Diário da República n.º 166/2006 – I Série. Assembleia da República
- Lei n.º 64-C/2011 de 30 de Dezembro. Diário da República n.º 250, Suplemento – I Série. Assembleia da República
- Dec. Lei n.º 155/92 de 28 de Julho. Diário da República n.º 172/92 - I Série A. Ministério das Finanças

Dec. Lei n.º 47/93 de 26 de Fevereiro. Diário da República n.º 48/93 – I Série A. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Lei n.º 166/98 de 25 de Junho. Diário da República n.º 144/98 – I Série A. Ministério das Finanças

Dec. Lei n.º 558/99 de 17 de Dezembro. Diário da República n.º 292/99 – I Série A. Ministério das Finanças

Dec. Lei n.º 61/2006 de 21 de Março. Diário da República n.º 57/2006 – I Série A. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Lei n.º 231/2009 de 15 de Setembro. Diário da República n.º 179/2009 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Lei n.º 122/2011 de 29 de Dezembro. Diário da República n.º 249/2011 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Regulamentar n.º 70/94 de 21 de Dezembro. Diário da República n.º 293/94 – I Série B. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Regulamentar n.º 69/2007 de 28 de Junho. Diário da República n.º 123/2007 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Regulamentar n.º 74/2007 de 2 de Julho. Diário da República n.º 125/2007 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Regulamentar n.º 75/2007 de 3 de Julho. Diário da República n.º 126/2007 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Dec. Regulamentar n.º 03/2012 de 18 de Janeiro. Diário da República n.º 13 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Portaria n.º 563/1986 de 1 de Outubro. Diário da República n.º 226/86 – I Série. Ministério da Defesa Nacional

Portaria n.º 87/2012 de 30 de Março. Diário da República n.º 65/2012 – I Série. Ministério das Finanças e da Defesa Nacional

Despacho n.º 7154/2012 de 24 de Maio. Diário da República n.º 101/2012 – II Série. Ministério da Defesa Nacional – Inspeção-Geral da Defesa Nacional

Anexos



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional
Exército Português
Estado-Maior do Exército

DESPACHO n.º 335/94

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 70/94, de 21 de Dezembro, é aprovado o Regulamento para a Administração dos Recursos Materiais e Financeiros nas Unidades, Estabelecimentos e Órgãos do Exército, em anexo ao presente despacho e dele fazendo parte integrante, produzindo efeitos a partir de 01 de Janeiro de 1995.

Lisboa, EME, em 21 de Dezembro de 1994

O CHEFE DO ESTADO - MAIOR DO EXÉRCITO

OCTÁVIO DE CERQUEIRA ROCHA

GENERAL

CEGRAF/Ex — Mod 604/LM



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

ANEXO

REGULAMENTO PARA A ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS MATERIAIS E FINANCEIROS NAS UNIDADES, ESTABELECIMENTOS E ÓRGÃOS (Un/Estab/Org) DO EXERCITO

SECÇÃO I

Atribuições da Secção Logística

Art. 1º A Secção Logística, além de outras que legalmente lhe venham a ser cometidas, tem as seguintes atribuições:

- a) Elaborar os planos de necessidades da Un/Estab/Org no campo da logística;*
- b) Requisitar, distribuir, registar e controlar todo o material;*
- c) Promover a elaboração através das subunidades, órgãos ou comissões nomeadas para o efeito, dos autos de recepção, incapacidade, extravio, ruína prematura e outros resultantes de movimentos dos artigos e materiais de acordo com as instruções técnicas em vigor;*
- d) Elaborar as requisições que envolvam encargos financeiros para a Un/Estab/Org;*
- e) Elaborar informações de gestão, com a periodicidade exigida, relativamente a todas as actividades desenvolvidas nos campos logístico e financeiro;*
- f) Elaborar, mensalmente, e com referência ao último dia de cada mês, os inventários dos armazéns à responsabilidade da Un/Estab/Org, para confronto e harmonização com os valores contabilizados;*
- g) Fiscalizar, por determinação superior, as actividades desenvolvidas no campo logístico e financeiro, e certificar-se de que as existências físicas de artigos e materiais conferem com os respectivos registos;*
- h) Elaborar as propostas orçamentais relativas ao orçamento do departamento do Exército e o plano de emprego das despesas com compensação em receitas que concretizem, em termos financeiros, os recursos necessários à execução das actividades programadas que não possam ser satisfeitas em espécie directamente pela logística;*
- i) Controlar e registar as receitas, qualquer que seja a sua proveniência;*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional
Exército Português

Estado-Maior do Exército

- j) Realizar e processar as despesas, de acordo com os programas de actividades aprovados, observando as normas gerais da contabilidade pública;*
- l) Manter sob a sua exclusiva guarda os fundos da Un/Estab/Org, qualquer que seja a sua proveniência, e efectuar o pagamento de todas as despesas correspondentes a encargos assumidos, bem como de remunerações e prestações sociais e complementares;*
- m) Proceder ao registo dos encargos assumidos, à sua comparação com os créditos orçamentais, e apurar os desvios correspondentes;*
- n) Analisar e determinar as causas dos desvios referidos na alínea anterior e propor ao comandante, director ou chefe as acções correctivas necessárias;*
- o) Codificar e elaborar o processo relativo aos abonos e descontos do pessoal, nomeadamente os instruídos pela secção de pessoal da Un/Estab/Org ;*
- p) Proceder, mensalmente, à verificação dos abonos e descontos do pessoal, registando as acções efectuadas e as eventuais alterações;*
- q) Assegurar o expediente necessário ao pagamento das remunerações e outros abonos ao pessoal;*
- r) Registrar, em conformidade com a regulamentação em vigor, toda e qualquer operação realizada no âmbito da gestão financeira, procedendo à recepção e encaminhamento dos valores que lhe forem confiados;*
- s) Prestar contas, em relação a cada mês, em conformidade com as instruções estabelecidas, elaborando o respectivo processo, que arquivará, depois de verificado pelo respectivo centro de finanças, para efeitos de consulta e inspecção;*
- t) Consolidar a conta de gerência da Un/Estab/Org elaborada pelo centro de finanças e devolvê-la ao mesmo, depois de aprovada e assinada pelo comandante, director ou chefe, pelo chefe da Secção Logística, pelo adjunto financeiro e pelo tesoureiro;*
- u) Assegurar das cantinas, messes, bares, salas de convívio e outros serviços não orgânicos, a prestação mensal das suas contas, nos moldes e prazos fixados;*
- v) Organizar, sob o aspecto administrativo e financeiro, os cadernos de encargos, autos e demais documentos respeitantes a concursos, arrematações e contratos, em conformidade com os preceitos legais e regulamentares em vigor.*



General Chefe

SECÇÃO II

Atribuições da subunidade de comando e serviços ou órgão de apoio

Art. 2º A subunidade de comando e serviços ou órgão de apoio, para além das funções estabelecidas no respectivo quadro orgânico e de outras que legalmente lhe sejam cometidas tem as seguintes atribuições:

- a) Elaborar os autos de recepção, incapacidade, extravio, ruína prematura e outros resultantes de movimentos dos artigos e materiais, de acordo com as instruções técnicas em vigor;*
- b) Colaborar com a Secção Logística nos aspectos de fiscalização relativamente a todas as actividades da Un/Estab/Org que envolvam encargos ou movimentos financeiros e que se desenvolvam através das subunidades ou órgãos de serviços, nomeadamente armazéns ou depósitos, exploração agro-pecuária, salas e bares, cantinas e outras actividades não orgânicas;*
- c) Promover que a administração e escrituração das actividades, referidas na alínea anterior, sejam executadas em conformidade com os preceitos legais e regulamentares em vigor, verificando o estado de conservação e utilização, bem como a conveniência da substituição dos artigos e materiais utilizados nas mesmas actividades.*

SECÇÃO III

Organização

Art. 3º -1- A Secção Logística articula-se da seguinte forma:

- a) Chefe;*
- b) Adjunto financeiro;*
- c) Tesoureiro;*
- d) Subsecção de recursos materiais;*
- e) Subsecção de recursos financeiros.*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional
Exército Português

Estado-Maior do Exército

2 - *As funções de chefe, as funções de adjunto financeiro e as funções de tesoureiro são inacumuláveis.*

SECÇÃO IV

Competências

Art. 4º Ao comandante, director ou chefe da Un/Estab/Org, no âmbito da actividade logística e financeira, compete:

- a) Definir, de acordo com as directivas superiores, os programas de actividades logísticas que hão-de servir de base aos planos anuais de necessidades;*
- b) Definir, de acordo com as directivas superiores, os programas de actividades que hão-de servir de base à elaboração das propostas orçamentais;*
- c) Controlar e fiscalizar a execução das actividades logísticas e financeiras, em conformidade com os respectivos programas;*
- d) Promover que a gestão dos artigos e materiais do âmbito da cadeia logística e que a gestão financeira se façam em conformidade com os preceitos legais e regulamentares em vigor;*
- e) Rubricar de seu próprio punho ou chancela, e autenticar com o selo branco os registos patrimoniais da Un/Estab/Org;*
- f) Determinar a recolha de dados estatísticos relativos às actividades que possam contribuir para a formulação das directivas de comando;*
- g) Determinar as acções ou ajustamentos necessários à correcção dos desvios, entre o programado e o realizado, apurados nas análises respectivas;*
- h) Apôr o visto, autenticando-o com o selo branco, nos documentos de receita e despesa, depois de conferidos pelo chefe da Secção Logística;*
- i) Autorizar o pagamento de despesas e abonos por cédula referentes a encargos oficiais cujos montantes não possam no momento ser exactamente determinados ou ainda não tenham sido processados;*
- j) Visar os processos de contas e outros documentos relacionados quer com a actividade logística, quer com a actividade administrativo-financeira, a enviar a entidades superiores;*
- l) Assegurar-se de que a Un/Estab/Org dispõe, com oportunidade, dos meios logísticos e financeiros indispensáveis ao desenvolvimento eficiente das suas actividades.*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

Art. 5º Ao chefe da Secção Logística compete:

- a) *Aconselhar o comandante, director ou chefe, quanto aos preceitos legais e regulamentares, directivas superiores e outros assuntos do âmbito logístico e financeiro;*
- b) *Garantir que as actividades logísticas e financeiras sejam executadas em conformidade com os respectivos programas, observando os preceitos legais e regulamentares em vigor;*
- c) *Submeter ao comandante, director ou chefe, para autenticação, os registos patrimoniais da Un/Estab/Org;*
- d) *Apresentar ao comandante, director ou chefe a correspondência recebida, depois de devidamente informada, bem como a correspondência a expedir;*
- e) *Submeter a despacho do comandante, director ou chefe, todos os documentos de receita e despesa da sua competência, relatando as operações a que respeitam e os aspectos relacionados com a legalidade e cabimento de verba;*
- f) *Apresentar e relatar ao comandante, director ou chefe todos os assuntos que devam ser submetidos à sua apreciação e resolução;*
- g) *Submeter à aprovação do comandante, director ou chefe as propostas orçamentais, o plano de emprego das despesas com compensação em receitas bem como as propostas de carácter administrativo a enviar às entidades competentes através do respectivo centro de finanças;*
- h) *Visar todos os documentos de receita e de despesa, depois de conferidos e verificada a sua conformidade com os preceitos legais e regulamentares em vigor, que se destinem a recebimento ou pagamento pelo tesoureiro;*
- i) *Assinar o processo dos documentos a enviar ao centro de finanças, no prazo estabelecido, para efeito de organização da respectiva conta mensal;*
- j) *Verificar, mensalmente, as contas das cantinas, messes, bares, salas de convívio e de outros serviços não orgânicos, e prestar as informações técnicas necessárias à sua apreciação e aprovação pelo comandante, director ou chefe;*
- l) *Coadjuvar o comandante, director ou chefe em toda a vida administrativo-financeira da Un/Estab/Org, nomeadamente, na fiscalização de outros sectores com valores à sua responsabilidade;*
- m) *Dirigir e executar outros serviços, relacionados com as suas funções, que lhe sejam determinadas pelo comandante, director ou chefe.*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

Art. 6º Ao adjunto financeiro compete:

- a) Coordenar e superintender tecnicamente as actividades de escrituração, contabilização e demais assuntos do âmbito financeiro;*
- b) Aconselhar o chefe da Secção Logística quanto aos preceitos legais e regulamentares, directivas superiores e outros assuntos do âmbito da gestão financeira;*
- c) Informar a correspondência recebida no âmbito da gestão financeira a apresentar ao chefe da Secção Logística;*
- d) Informar e assinar todos os documentos de receita e despesa, relatando as operações a que respeitam e os aspectos relacionados com a legalidade e cabimento de verba;*
- e) Elaborar as propostas orçamentais e o plano de emprego das despesas com compensação em receitas;*
- f) Elaborar e assinar o processo dos documentos a enviar, após assinatura do chefe da Secção Logística e visto do comandante, director ou chefe, ao centro de finanças, no prazo estabelecido, para efeito de organização da respectiva conta mensal;*
- g) Prestar as informações técnicas necessárias ao exame, apreciação e aprovação das contas das cantinas, messes, bares, salas de convívio e de outros serviços não orgânicos;*
- h) Proceder à abertura de novos registos de tesouraria, lançando e rubricando o saldo que verificar no encerramento do movimento anterior;*
- i) Certificar-se de que o saldo acusado pelo registo de tesouraria corresponde à soma dos valores existentes em cofre e de que estão depositadas as importâncias que excedem as necessidades correntes de tesouraria;*
- j) Obter, nos documentos em que isso for necessário, os averbamentos relativos à recepção e emprego ou finalidade dos artigos, materiais ou prestação de serviços;*
- l) Ter à sua responsabilidade o arquivo e arrumação dos documentos justificativos dos movimentos mensais e, ainda, de todos aqueles que devam ser arquivados na Secção Logística;*
- m) Dirigir e executar outros serviços relacionados com as suas funções que lhe sejam determinadas pelo chefe da Secção Logística.*

Art. 7º Ao tesoureiro compete:

- a) Manter a tesouraria em funcionamento, para efeito de recebimentos e pagamentos, segundo o horário determinado;*
- b) Receber, contar e arrecadar, mediante os respectivos documentos, devidamente assinados pelo adjunto financeiro e visados pelo chefe da Secção Logística, as quantias que lhe sejam entregues;*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional
Exército Português

Estado-Maior do Exército

- c) Efectuar os pagamentos respeitantes aos documentos que para tal lhe forem apresentados, devidamente assinados pelo adjunto financeiro e visados pelo chefe da Secção Logística e acompanhados das respectivas requisições; tratando-se de abonos por cédulas, o seu pagamento apenas poderá ser efectuado mediante autorização do comandante, director ou chefe;*
- d) Efectuar ou mandar efectuar, sob sua exclusiva responsabilidade, todos os recebimentos e pagamentos que, em conformidade com a legislação vigente, não sejam efectuados na tesouraria;*
- e) Escriturar o registo de tesouraria nos dias em que haja movimento de cofre e proceder, no final, ao encerramento, para o efeito de conferência do saldo;*
- f) Entregar ao adjunto financeiro o registo de tesouraria, acompanhado da documentação respectiva;*
- g) Coadjuvar o chefe da Secção Logística e o adjunto financeiro nos serviços a cargo destes;*
- h) Assegurar o expediente e manter o arquivo respeitante ao serviço a seu cargo.*

Art. 8º Ao comandante da subunidade de comando e serviços ou órgão de apoio, no âmbito da actividade logística e financeira, compete:

- a) Verificar as existências e o acondicionamento dos artigos e materiais nos depósitos da Un/Estab/Org;*
- b) Rubricar os movimentos dos registos patrimoniais.*

Art. 9º Aos comandantes dos pelotões de reabastecimento, de transmissões e sanitário, no âmbito da actividade logística e financeira, compete:

- a) Escriturar ou mandar escriturar, sob a sua responsabilidade, os registos relativos aos movimentos dos artigos e materiais em depósito ou em arrecadação;*
- b) Garantir a guarda e conservação dos artigos e materiais em depósito ou em arrecadação, sendo responsáveis pelo seu extravio ou ruína injustificada;*
- c) Mandar proceder a inventário mensal de todas as existências em depósito ou em arrecadação, enviando à Secção Logística os balancetes que tratem de valores que tenham expressão contabilística.*

Art. 10º Ao comandante da secção de depósito compete velar pela guarda e conservação dos artigos e materiais em depósito.



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

Art. 11º Ao comandante da secção de alimentação compete:

- a) Receber, em face dos respectivos documentos, os víveres e forragens;*
- b) Velar pela guarda e conservação dos víveres e forragens existentes em depósito;*
- c) Proceder, diariamente, à entrega dos víveres para a alimentação do pessoal e das forragens para os animais.*

Art. 12º Ao encarregado de depósito compete receber e distribuir, em face dos respectivos documentos, os artigos e materiais.

Art. 13º Ao quarteleiro de material e ao fiel de víveres compete guardar e conservar os artigos e materiais em depósito, bem como assegurar a limpeza e arrumação dos mesmos.

SECÇÃO V

Funcionamento da Secção Logística

Art. 14º O funcionamento técnico da Secção Logística está subordinado aos órgãos centrais de administração e direcção através do centro de finanças, que a apoia para assuntos de finanças, e através do centro de gestão logística ou outros órgãos logísticos de apoio geral.

Art. 15º À Secção Logística compete a cobrança, o recebimento das receitas e o pagamento das despesas nos prazos estabelecidos, bem como a sua justificação, através de documentos elaborados em conformidade com os preceitos legais e regulamentares em vigor.

Art. 16º A Secção Logística dispõe de um fundo de maneiio, de montante calculado pelo centro de finanças que a apoia.

Art. 17º A Secção Logística deve possuir um cofre à prova de fogo para guarda do numerário e de outros valores, sendo o tesoureiro o seu único claviculário.



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

Art 18º A Secção Logística apenas deve manter em cofre o numerário indispensável para satisfazer compromissos de pequeno montante e de carácter eventual.

Art 19º -1- A Secção Logística mantém obrigatoriamente contas na Chefia de Abonos e Tesouraria e nas instituições bancárias autorizadas, nas quais movimenta as importâncias que excederem os compromissos referidos no artigo anterior.

2- A movimentação da conta de depósito na instituição bancária autorizada, é efectuada mediante as assinaturas do comandante, director ou chefe, do chefe da Secção Logística, do adjunto financeiro e do tesoureiro, podendo a Un/Estab/Org obrigar-se pelas assinaturas de apenas dois destes elementos, sendo uma delas, obrigatoriamente, a do tesoureiro.

Art. 20º As requisições, que se traduzam na assunção de encargos financeiros para a Un/Estab/Org, devem conter os custos dos artigos, materiais ou serviços requisitados, ser devidamente informados quanto à legalidade e cabimento orçamental, e submetidas à apreciação e autorização do comandante, director ou chefe.

Art. 21º - 1 - Em livro, para o efeito, existente na Secção Logística, é obrigatoriamente lavrada acta dos factos a seguir mencionados e, ainda, quando o comandante, director ou chefe o determine ou a solicitação do chefe da Secção Logística, do adjunto financeiro ou do tesoureiro:

- a) Criação ou extinção da Secção Logística;*
- b) Substituição do comandante, director ou chefe, do chefe da Secção Logística, do adjunto financeiro ou do tesoureiro;*
- c) Concessão ou cessação de delegação de competências;*
- d) Início e fim de missões de auditoria e apoio técnico ou de inspecções administrativas;*
- e) Decisões que constituam desvio ou inobservância das regras de administração pública ou de outros preceitos legais e regulamentos em vigor, bem como decisões sobre casos não previstos nas leis e regulamentos, ou em circunstâncias extraordinárias;*
- f) Aprovação da conta de gerência.*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

2 - Todas as actas são lavradas pelo adjunto financeiro e assinadas por este, pelo chefe da Secção Logística, pelo tesoureiro, bem como, pelos outros intervenientes nos factos relatados, e visadas pelo comandante, director ou chefe.

3 - Nas actas, relativas à criação e extinção das secções logísticas, é mencionada a situação das diferentes contas gerais constantes de inventário ou balanço elaborado para o efeito.

4 - Nas actas, relativas à substituição do comandante, director ou chefe, deverá ser obrigatoriamente mencionada a situação dos arquivos dos originais da documentação mensal das receitas e despesas, devidamente verificada e processada, nos termos da lei e instruções em vigor.

5 - As actas, relacionadas com os factos a que se refere o nº 1, mencionarão o saldo em cofre, discriminando numerário e outros valores.

6 - De todas as actas elaboradas, é enviada cópia ao respectivo centro de finanças.

SECÇÃO VI

Requisição, recepção, depósito e distribuição de artigos e materiais

Art. 22º - 1 - As entidades que nas Un/Estab/Org exercem funções de administração ou tenham a seu cargo determinado serviço ou dependência e necessitem de requisitar quaisquer artigos, materiais ou serviços fá-lo-ão através de requisição, devidamente assinada.

2 - Para efeitos de cabimento orçamental, bem como de obtenção da autorização do comandante, director ou chefe, as requisições que envolvam encargos financeiros são encaminhadas para a Secção Logística.

3 - As requisições referidas no número anterior devem conter o custo dos artigos, materiais ou serviços requisitados.

Art. 23º - 1 - Todos os artigos, incluindo os de fardamento, materiais, víveres e forragens, fornecidos à Un/Estab/Org são recebidos, de acordo com a sua natureza, e sem prejuízo do estatuído no nº 2, pelos seus responsáveis directos, comandantes dos pelotões de reabastecimento, de transmissões e sanitário ou por entidades equivalentes e, seguidamente, escriturados nos respectivos registos, salvo os que, por sua natureza, não exijam tal tratamento.



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

2 - Quando o comandante, director ou chefe o entender ou norma especial o imponha, à recepção assiste uma comissão, para tal fim nomeada, que do ocorrido elabora o competente auto.

3 - As entidades referidas no n.º 1 podem delegar nos seus subordinados directos a competência para procederem à recepção, desde que para esta não esteja nomeada comissão, conforme se refere no n.º 2.

4 - A recepção dos artigos, materiais e víveres, adquiridos através da Secção Logística por conta dos fundos da Un/Estab/Org, deve ser sempre efectuada em face de guia de remessa ou de factura do fornecedor, as quais serão certificadas pelo encarregado do depósito.

5 - Todos os artigos e materiais recebidos, com excepção do material de consumo corrente adquirido para consumo imediato, são escriturados, nos termos da lei, em registos próprios.

6 - As existências de artigos e materiais em depósito devem estar de acordo com as necessidades de consumo normal e em conformidade com os níveis de reserva superiormente estabelecidos.

7 - Nos depósitos de víveres e de forragens devem existir as quantidades e espécies necessárias ao consumo normal, devendo as eventuais sobras ser escrituradas em registo próprio.

8 - A distribuição ou redistribuição dos artigos e materiais de aumento à carga só pode ser efectuada por determinação expressa em ordem de serviço, sendo os restantes distribuídos em face da respectiva requisição, elaborada e autorizada nos termos deste Regulamento.

9 - A distribuição de artigos de fardamento é efectuada em conformidade com as instruções em vigor.

10 - A distribuição de víveres e forragens é feita mediante a apresentação das requisições, elaboradas de harmonia com os registos de efectivos.

SECÇÃO VII

Escrituração e Contabilidade

Art. 24.º Para a escrituração no âmbito da gestão logística, além de outros que forem julgados necessários, são utilizados os seguintes registos:



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

- a) *Registo do movimento de fardamento;*
- b) *Registo do movimento de forragens;*
- c) *Registo do movimento de material de aumento à carga;*
- d) *Registo do movimento de combustíveis e lubrificantes;*
- e) *Registo do movimento de artigos e materiais que não têm registos próprios;*
- f) *Registo do movimento da exploração agro-pecuária;*
- f) *Registo do movimento de trabalhos oficinais, com discriminação dos respectivos custos;*
- g) *Registo de requisições, destinado a escriturar o processamento das requisições até serem satisfeitas.*

Art. 25º - 1 - Os registos referidos no artigo anterior serão constituídos por fichas, folhas soltas ou livros.

2 - Os livros conterão, obrigatoriamente, termos de abertura e de encerramento e as suas folhas numeradas, devendo estas, bem como as fichas e as folhas soltas, ser autenticadas pelo comandante, director ou chefe, constituindo a autenticação na rubrica, de próprio punho ou chancela, com aposição do selo branco da Un/Estab/Org.

Art. 26º Para a escrituração no âmbito da gestão financeira são utilizados, para além de outros que forem julgados necessários, os seguintes registos:

- a) *Registo de controlo de encargos, destinado a registar todos os encargos assumidos pela Un/Estab/Org ao longo do ano económico, desde a manifestação das suas necessidades (requisição inicial) até ao saldar dos compromissos com terceiros a que essas necessidades obrigaram;*
- b) *Registo de tesouraria, destinado a registar, analiticamente, todas as entradas e saídas de dinheiro decorrentes das operações de administração financeira realizadas pela Un/Estab/Org;*
- c) *Registo de operações diversas, destinado a registar todos os movimentos decorrentes das operações de administração financeira realizadas que não são registadas no registo de tesouraria.*



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional
Exército Português

Estado-Maior do Exército

Art. 27º As normas por que se rege a contabilidade e escrituração das secções logísticas, os registos inerentes à sua execução, bem como os procedimentos a observar na prestação de contas, são definidos por despacho do Chefe do Estado-Maior do Exército (CEME).

Art. 28º - 1 - Nas Un/Estab/Org em que haja actividades não orgânicas, o comandante, director ou chefe nomeará comissões para as dirigir e elaborar a escrituração correspondente, sob a orientação e fiscalização técnica da Secção Logística.

2 - O registo e prestação de contas deverão ser elaborados segundo instruções específicas difundidas pelo Comando da Logística, e terão a discriminação suficiente para permitir apurar o resultado da exploração.

SECÇÃO VIII

Responsabilidade

Art. 29º O comandante, director ou chefe é responsável pelas actividades de âmbito logístico e financeiro da Un/Estab/Org.

Art. 30º O chefe da Secção Logística, o adjunto financeiro, o comandante da subunidade de comando e serviços ou órgão de apoio e os comandantes dos pelotões de reabastecimento, de transmissões e sanitário são responsáveis:

- 1) Pelos erros de carácter técnico ou irregularidades cometidas no âmbito da sua competência;*
- 2) Pela falta de cumprimento de quaisquer preceitos legais e regulamentares;*
- 3) Pelas informações de carácter técnico que prestem sobre assuntos do âmbito da sua competência.*

Art. 31º O tesoureiro é o único responsável pelo numerário e outros valores que lhe forem confiados no âmbito das suas funções.

Art. 32º Os comandantes dos pelotões de transmissões, de reabastecimento e sanitário, ou entidades equivalentes, são responsáveis pelo extravio ou ruína injustificada dos artigos e materiais em depósito à sua responsabilidade, guarda e conservação.



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

Art. 33º - 1 - Dos despachos e resoluções do comandante, director ou chefe que contrariem leis, regulamentos ou outras disposições vigentes será elaborada acta, transcrevendo os actos praticados e mencionando os fundamentos legais que contrariam aquelas decisões.

2 - A referida acta, depois de assinada, é remetida ao respectivo centro de finanças.

3 - Procedimento contrário ao referido nos nºs 1 e 2 por parte do chefe da Secção Logística, do adjunto financeiro ou do tesoureiro torna-os solidários na responsabilidade pelos prejuízos que possam advir para a Fazenda Nacional.

Art. 34º - 1 - Sendo causados prejuízos à Fazenda Nacional, decorrentes de actuação culposa ou negligente, além da responsabilidade disciplinar e criminal, estes serão integralmente pagos pelos contraventores.

2 - Havendo mais de um responsável, cada um deles pagará a parte do prejuízo total que proporcionalmente lhe for atribuída, em função do:

- a) Vencimento;*
- b) Número de contraventores;*
- c) Tempo que desempenha o cargo.*

Art. 35º - 1 - Tendo-se apurado qualquer alcance ou desvio de valores do Estado em qualquer Un/Estab/Org, ou havendo fundada suspeita da sua existência, o comandante, director ou chefe promoverá de imediato a suspensão das funções do presumível responsável e a consequente substituição.

2 - Sempre que se verifique qualquer das ocorrências referidas no número anterior, o comandante, director ou chefe fará comunicação das mesmas ao comando, direcção ou chefia de que dependa e, bem assim, solicitará uma inspecção, ao centro de finanças respectivo.

Art. 36º Na elaboração do processo de responsabilidade civil e pecuniária deverá ter-se em consideração o disposto na Lei nº 2054, de 21 de Maio de 1952.



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional
Exército Português

Estado-Maior do Exército

SECÇÃO IX

Diversos

Art. 37º Às subunidades ou órgãos equivalentes, devidamente enquadrados, para além das funções específicas estabelecidas no respectivo quadro orgânico, compete:

- a) Promover que a administração e a escrituração dos respectivos sectores sejam feitas conforme os preceitos legais e regulamentares em vigor;*
- b) Verificar o estado de conservação e utilização e a conveniência da substituição dos artigos e materiais em carga, apresentando superiormente as adequadas propostas e ou requisições.*

Art. 38º A administração das subunidades ou órgãos referidos no artigo anterior, quando destacados, é da responsabilidade do respectivo comandante, director ou chefe, de acordo com os princípios estabelecidos no presente Regulamento, sempre que não seja determinado outro procedimento.

Art. 39º Os comandantes, directores ou chefes poderão delegar ou subdelegar as competências que lhes são atribuídas pelo presente Regulamento, obedecendo ao disposto no artigo 23º do Decreto-Lei nº 211/79, de 12 de Julho.

Art. 40º Em outras Un/Estab/Org, com atribuições no âmbito da gestão financeira que não disponham de regulamentação específica, os órgãos internos responsáveis pelo manuseamento, escrituração e contabilização de valores subordinam-se aos princípios de administração financeira estabelecidos neste Regulamento, com as inerentes adaptações de cargos e funções, através de normativos técnicos a aprovar por despacho do CEME, especialmente quanto ao instituído nas secções V, VIII e no artigo 39º.



General Chefe

Ministério da Defesa Nacional

Exército Português

Estado-Maior do Exército

LISTA DE DISTRIBUIÇÃO DE DESPACHOS

LISTA D

- | | |
|-------------------|---------------------|
| - VCEME | - DInstr |
| - IGE | - DSF |
| - CSDE | - DSE |
| - Cmdt Pess | - DST |
| - Cmdt Log | - DSI |
| - Cmdt Instr | - CM |
| - Cmdt COFT | - IMPE |
| - Dir IAEM | - IO |
| - Cmdt AM | - CGLG |
| - Cmdt RMN | - CFEF |
| - Cmdt GML | - ChST |
| - Cmdt RMS | - ChAT |
| - Pres JMRE | - CFL |
| - Cmdt ZMA | - IGeoE |
| - Cmdt ZMM | - JE |
| - Cmdt CMSM/1ªBMI | - CFG |
| - Cmdt BLI | - CIE |
| - Cmdt CTAT | - ESSM |
| - Chefe Gab/CEME | - Div Pess/EME |
| - Sub Chefe/EME | - Div Info/EME |
| - DAMP | - Div Op/EME |
| - D Recrut | - Div Log/EME |
| - DJD | - Div Plan Prog/EME |
| - DASP | - Div Instr/EME |
| - DDHM | |
| - DSS | |
| - COFT | |
| - DSM | |

Apêndices

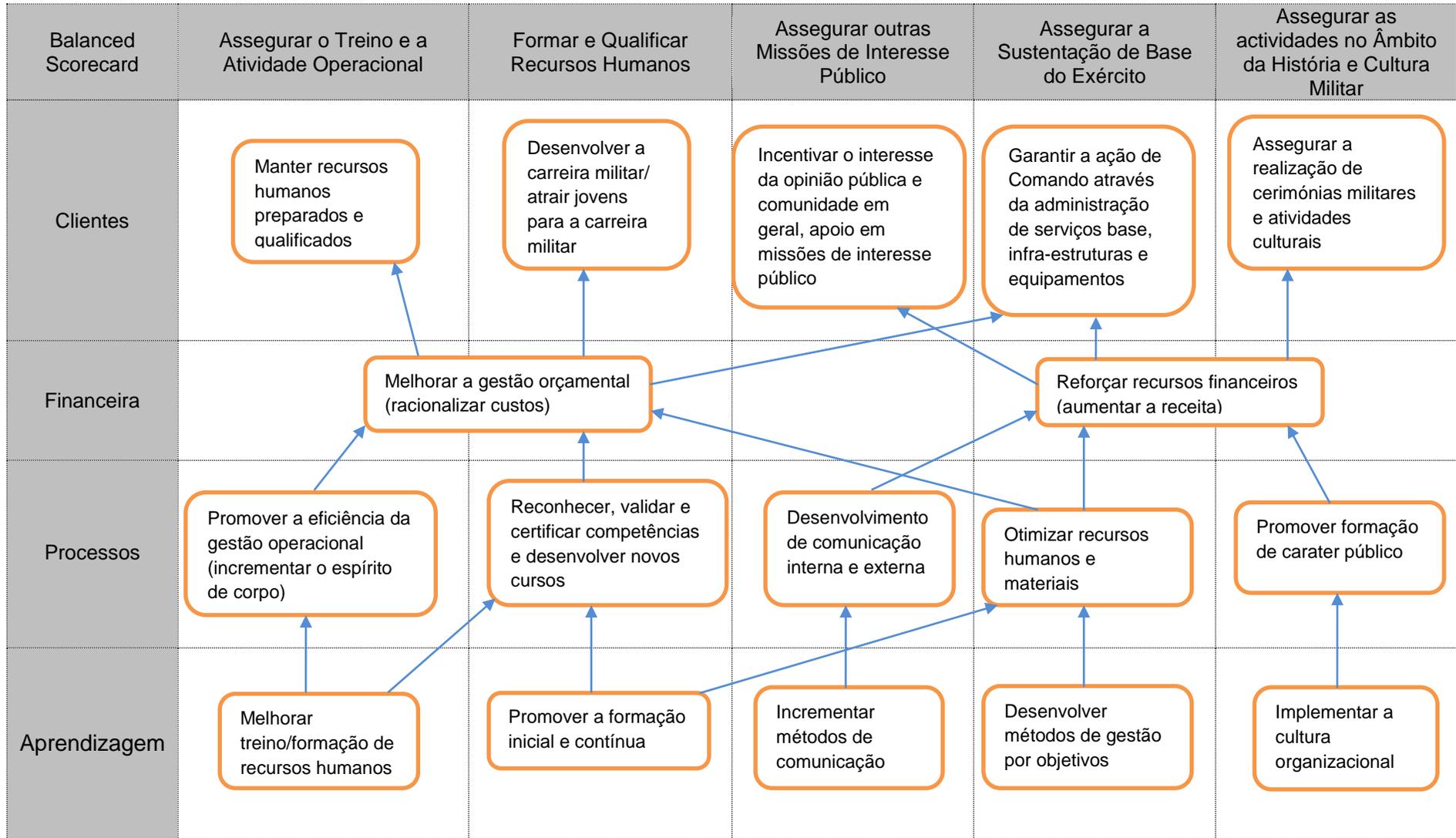
Apêndice I: Plano de Atividades/Planeamento Orçamental

Código SIG	Objetivo Atividade Ação Elemento de Ação	Prioridade	Rubrica	OMDN			DCCR			NÃO FINANCIADO		
				Formação	Componente Operacional	Sustentação Unidade	Formação	Componente Operacional	Sustentação Unidade	Formação	Componente Operacional	Sustentação Unidade
1400030	Dirigir e Comandar											
24001691	Garantir a Ação de Comando e Estado Maior	1										
3130413001	Assegurar a Participação em Comemorações											
4130413001	Participação cerimónia dia do CID		02.01.02			400						
			02.02.21			200						
			02.01.12			20						
3130413004	Assegurar a representação da Unidade											
4130413005	Lembranças protocolares		02.01.15					1 000				
24001693	Assegurar a Realização de Comemorações Militares	2										
3130413005	Assegurar a Realização de Cerimónias e Comemorações											
4130413006	Cerimónia Comemorativa do Dia da Unidade		02.01.06					1 000				
4130413007	Juramento de Bandeira 1º CFGCPE/13		02.01.06			100						
1400031	Executar Missões Operacionais e de Treino											
24001696	Garantir os Níveis de Levantamento e Prontidão do EOp	1										
3130413006	Assegurar o Treino do EOp											
4130413009	Realizar o tiro de manutenção do encargo operacional		02.01.02				500					
			02.01.12				150					
			02.02.21				100					
24001740	Colaborar com a Proteção Civil	1										
3130413007	Assegurar a Colaboração com a Proteção Civil											
4130413014	Participação em Ações no Âmbito do Plano Lira		02.02.09					200				
			02.01.02					500				
24001741	Participação em Exercícios e outras actividades Operacionais	2										
3130413008	Assegurar a Participação em Exercícios e Outras Atividades Operacionais											
4130413017	Realizar o Exercício URANO 131		02.01.02								6 000	
			02.01.08								100	
			02.01.12								300	
			02.01.21								500	
			02.01.04								300	
			02.02.09								30	
			02.02.21								50	
1400034	Formar e Qualificar os recursos humanos											
24001742	Assegurar as Ações no Domínio da Formação dos Militares e Cíveis do Exército	1										
3130413009	Assegurar a Formação no Âmbito do Plano de Formação Contínua											
4130413021	Assegurar a realização do 1º CITI/13		02.01.08				190					
3130413011	Assegurar a Formação no Âmbito do Plano de Formação Inicial e de Progressão											
4130413031	1º CFGCPE/13		02.01.02	2 000			1 000					
			02.01.08	800			500					
			02.01.04	2 000			500					
			02.02.01	2 000			1 128					
			02.02.09	200								
			02.01.21	1 000			1 000					

Código SIG	Objetivo Atividade Ação Elemento de Ação	Prioridade	Rubrica	OMDN			DCCR			NÃO FINANCIADO				
				Formação	Componente Operacional	Sustentação Unidade	Formação	Componente Operacional	Sustentação Unidade	Formação	Componente Operacional	Sustentação Unidade		
24001744	Assegurar a Atividade Global de Produção de Doutrina	1												
3130413012	Assegurar a Produção de Doutrina													
4130413033	Quotização Revista de Artilharia		02.01.18					250						
24001745	Assegurar as atividades de Educação Física, Equitação e Tiro	1												
3130413013	Assegurar a Participação Equipas Exército em Competições Desportivas													
4130413034	Campeonato Desportivo Militar Corta Mato - Fase II		02.01.02			200								
			02.02.21			160								
4130413035	Campeonato de Orientação - Fase II		02.01.02			211								
3130413014	Promover a Pratica de EFM													
4130413036	Promover a Pratica de EFM		02.01.02			500								
			02.02.21			200								
3130413015	Assegurar as Atividades no Âmbito do Tiro Militar													
4130413037	Assegurar a Realização do Tiro de Manutenção para Of, Sar e Praças		02.01.02			700								
			02.02.21					200						
1400035	Assegurar as Atividades de Vida Corrente													
24001750	Garantir a Administração e Execução de Serviços de Base da Estrutura Orgânica	1												
3130413016	Garantir a Aquisição de Bens e Serviços Relativos a Encargos com VCFN													
4130413038	Eletricidade		02.02.01			57 800		1 400						
4130413039	Água		02.02.01			9 000								
4130413040	Gás		02.02.01			31 000								
4130413071	Comunicações Fixas		02.02.09.C0			3 600		500						
4130413042	Comunicações Móveis		02.02.09.D0			700		200						
4130413043	Internet		02.02.09.A0			640		300						
4130413044	Combustíveis		02.01.02			27 000								
4130413045	Lubrificantes		02.01.02			2 000								
4130413046	Material de Escritório		02.01.08			4 050								
4130413047	Material Informatico (Consumiveis)		02.01.08			350								
4130413063	Deslocações e Estadas		02.02.13			6 000		500						
4130413064	Garantir o funcionamento do CDDN de Gaia		02.02.01								3 000			
4130413066	Artigos de limpeza e higiene		02.01.04			8 000								
4130413067	Seguro de viatura de representação		02.02.12					300						
4130413068	Aquisição de material de informática		07.01.07.A0					1 000						
4130413069	Aquisição de ferramentas		07.01.11.A0					1 750						
24001751	Garantir a Manutenção de Equipamentos Organicos	1												
3130413018	Assegurar a Manutenção de Unidade													
4130413051	Manutenção Viaturas		02.01.12			3 250		1 479						
4130413052	Manutenção Armamento		02.01.02					300						
24001753	Garantir o Arquivo e Manutenção do Património Histórico	2												
3130413022	Assegurar o Arquivo e Manutenção do Património Histórico													
4130413060	Manutenção de Museus e Coleções Visitaveis da Unidade		02.01.21			1 000								
24001755	Garantir a Beneficiação, Conservação e reparação de Infra-Estruturas orgânicas	3												
3130413023	Garantir as Acções de Manutenção/Conservação das Instalações													
4130413061	Manutenção a Cargo da Unidade (Pequenas reparações)		02.01.21			3 489		5 406						
24001756	Implementar Sistemas de Proteção e Gestão Ambiental	3												
3130413024	Assegurar o Funcionamento do Sistema de Gestão Ambiental													
4130413062	Adoptar Medidas de Poupança Energética		02.01.21			1 500		1 000						
	Total					8 000	0	161 970	4 418	750	17 285	0	7 280	3 000

169 970	22 453	10 280
---------	--------	--------

Apêndice II: Mapa Estratégico



Apêndice III_1: Mapa de Indicadores Estratégicos (Clientes e Financeira)

Perspetiva	Objectivo/Indicador	Fórmula de cálculo	Tipo	Frequência	Metas			Tolerância	Execelência	Peso no Objetivo
					N+1	N+2	N+3			
Clientes	Manter recursos humanos preparados e qualificados									
	% de exercícios realizados por ano	$n.^{\circ}$ de exerc. realizados/ $n.^{\circ}$ exerc. previstos realizar * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	% de incorporações realizadas por ano	$n.^{\circ}$ de incorp. realizadas/ $n.^{\circ}$ incorp. previstas realizar * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	Desenvolver a carreira militar/atrair jovens							%	%	
	% de aprovações por curso	$n.^{\circ}$ de aprovações/ $n.^{\circ}$ de inscrições por curso * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	% de jovens com aproveitamento na formação	$n.^{\circ}$ de militares aptos/ $n.^{\circ}$ total de civis incorporados * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	Incentivar o interesse da opinião pública							%	%	
	N.º de protocolos realizados com entidades externas	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	N.º de apoios prestados em missões interesse público	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Garantir a ação de Comando							%	%	
	% de intervenções em infra-estruturas e equipamentos	$n.^{\circ}$ de intervenções efetuadas/ $n.^{\circ}$ de interv. previstas * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	N.º de revistas realizadas (verificação das instalações)	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Assegurar cerimónias militares e atividades culturais							%	%	
	Financeira	Melhorar a gestão orçamental (racionalizar custos)							%	%
% de despesa processada mensalmente		montante despesa processada/duodécimo * 100	Resultado	Mensal	%	%	%	%	%	50%
% de despesas não pagas		montante despesa processada/despesa paga * 100	Resultado	Mensal	%	%	%	%	%	50%
Reforçar recursos financeiros (aumentar a receita)								%	%	
% de faturas a clientes processadas trimestralmente		montante de receita emitida/dotação receita * 100	Resultado	Mensal	%	%	%	%	%	50%
% de receitas não cobradas trimestralmente		montante de receitas não cobradas/receita emitida * 100	Resultado	Mensal	%	%	%	%	%	50%

Apêndice III_2: Mapa de Indicadores Estratégicos (Processos e Aprendizagem)

Perspetiva	Objectivo/Indicador	Fórmula de cálculo	Tipo	Frequência	Metas			Tolerância	Excecência	Peso no Objectivo
					N+1	N+2	N+3			
Processos	Promover a eficiência da gestão operacional							%	%	
	% de participações em campeonatos desportivos	$n.^{\circ}$ de participações/ $n.^{\circ}$ campeonatos * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	N.º de campeonatos internos realizados	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Reconhecer, validar e certificar competências							%	%	
	% de cursos certificados	$n.^{\circ}$ de cursos certificados/ $n.^{\circ}$ total de cursos * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	N.º de novos cursos a ministrar	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Desenvolvimento de comunicação interna e externa							%	%	
	N.º de reuniões de comando realizadas	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	N.º de reuniões com entidades externas	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Optimizar recursos humanos e materiais							%	%	
	Frequência de rotatividade de funções	$n.^{\circ}$ de militares novas funções/ $n.^{\circ}$ total militares * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	% de militares com desempenho de funções	$n.^{\circ}$ de militares/ $n.^{\circ}$ vagas quadro orgânico * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	Promover formação de caráter público							%	%	
	N.º de cursos civis frequentados (prevenção incêndios)	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
N.º de participações em colóquios/seminários	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%	
Aprendizagem	Melhorar treino/formação de recursos humanos							%	%	
	N.º de exercícios operacionais internos	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	N.º de treinos realizados ao nível da Unidade	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Promover a formação inicial e contínua							%	%	
	% de inscrições em cursos de formação inicial	$n.^{\circ}$ de militares inscritos/ $n.^{\circ}$ vagas em curso * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	% de inscrições em cursos de formação contínua	$n.^{\circ}$ de militares inscritos/ $n.^{\circ}$ vagas em curso * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	Incrementar métodos de comunicação							%	%	
	N.º de reuniões de informação descendente	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	N.º de reuniões de informação ascendente	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Desenvolver métodos de gestão por objetivos							%	%	
	% de objetivos realizados (periodicamente)	Objetivos executados/Objetivos previstos * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
	N.º de objetivos não executados (periodicamente)	análise comparativa entre exec. e não exec. no ano N	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%
	Implementar a cultura organizacional							%	%	
	% de visitas realizadas aos Claustros e Zimbório	$n.^{\circ}$ de visitas realizadas/ $n.^{\circ}$ visitas previstas * 100	Resultado	Anual	%	%	%	%	%	50%
N.º de palestras de história militar realizadas	análise comparativa do ano N e ano N-1	Resultado	Anual	N.º	N.º	N.º	%	%	50%	

Apêndice IV - Ficha de Indicadores Estratégicos

Unidade Orgânica:	Regimento de Artilharia N.º 5		
Designação:	% de exercícios realizados por ano		
Vector estratégico:	Assegurar o Treino e a Atividade Operacional		
Prespectiva:	Clientes		
N.º Objectivo:	1 - Manter recursos humanos preparados e qualificados		
N.º Indicados:	1	Unidade:	%
Formula de cálculo:	N.º de exercícios realizados a dividir o n.º de exercícios previstos realizar, multiplicado por 100	Meta:	%
		Tolerância :	%
Tipo de Indicador:	Resultado	Excelência:	%
		Peso no Objectivo:	%
Frequência de calculo:	Anual	Responsabilidade:	Comandante do Grupo de Artilharia Campanha
Origem dos dados:	Documentação e suporte informático		
Notas adicionais:			

Apêndice V: Mapa de Iniciativas

Índice de Predominância: FORTE ou MEDIO

Iniciativas	Orçamento	Unidade Orgânica Responsável	Objetivos				
			Clientes				
			Manter recursos humanos preparados e qualificados	Desenvolver a carreira militar/atrair jovens	Incentivar o interesse da opinião pública e comunidade em geral	Garantir a ação de Comando através da administração de serviços base	Assegurar a realização de cerimónias militares e atividades culturais
Desenvolver Treino/Formação inicial e contínua	3 000,00 €	Grupo de Artilharia de Campanha e Batalhão de Formação	FORTE	FORTE	FORTE	MEDIO	FORTE
Desenvolver comunicação interna e externa	500,00 €	Comando	FORTE	FORTE	FORTE	FORTE	FORTE
Promover métodos para reconhecimento exterior	1 000,00 €	Comando	FORTE	FORTE	FORTE	MEDIO	FORTE
Reforçar espírito de corpo com actividades desportivas e culturais	2 000,00 €	Comando	FORTE	FORTE	MEDIO	FORTE	FORTE
Promover métodos de redução de custos, desenvolvendo reestruturações internas	2 000,00 €	Comando e Estado - Maior	MEDIO	MEDIO	MEDIO	FORTE	MEDIO

Apêndice VI: Ficha de Iniciativas

Unidade orgânica:	Regimento de Artilharia N.º 5		
N.º	1	Iniciativa:	Desenvolver Treino/Formação inicial e contínua
Data de início:	01.01.2014	Data Final:	31.12.2014
Orçamento:	3 000 €	Fonte de Financiamento:	DCCR's
Desvios ao orçamento:	Até 10% do orçamento (que corresponde a 300 €)		
Unid. Orgânica Responsável:	Grupo de Artilharia de Campanha e Batalhão de Formação		
Acções da Iniciativa:	A1 - Constituir equipas de formação; A2 - Reestruturar cursos; A3 - Preparar cenários , A4 - Avaliar resultados		
Objectivos c/ maior impacto:	N.º atribuído a cada objetivo com impacto		
Incidência sobre as areas:	Clientes, Processos, Aprendizagem e Financeira		
Calendário de realização:	Durante todo o ano		
Responsável pela avaliação:	Comandante		
Notas adicionais:	DCCR`S - Despesas com compensação em receitas (próprias)		

Apêndice VII: Norma de Execução Permanente para os Recursos Financeiros e Materiais

Legislação Aplicável

O MDN publicou o Regulamento para a Administração dos Recursos Humanos, Materiais e Financeiros nas U/E/O do Exército através da Portaria n.º 563/86 de 1 de Outubro. Com esta Portaria foram definidas as competências, atribuições e funcionamento para as áreas dos recursos humanos, materiais e financeiros.

Com a publicação do Dec. Regulamentar n.º 70/94 de 21 de Dezembro foi aprovado o Regulamento para as atividades de âmbito financeiro e logístico das U/E/O do Exército. A publicação deste diploma pretende a integração da Secção Logística e Secção Financeira num único órgão.

Refere no n.º 2 do art 1º deste diploma que, a Secção Logística é o órgão responsável pela execução da gestão logística e financeira das U/E/O's do Exército.

Este diploma descreve as competências (art 2º) e estrutura da Secção Logística (art 3º) e refere que o Regulamento para a administração dos recursos materiais e financeiros nas U/E/O do Exército carece de despacho do CEME (n.º 2 do art 4º).

A legislação aplicada aos procedimentos seguintes versa sobre os artigos constantes no Despacho n.º 335/94 do General CEME de 21 de Dezembro.

Âmbito

Os procedimentos de Controlo Interno são aplicáveis a todas as unidades orgânicas do RA5 com incidência na Secção Logística (recursos materiais e financeiros).

Organização

O art 3º refere que a Secção Logística é composta pelo:

- Chefe (Oficial de Logística)
- Adjunto Financeiro (Chefe da Subsecção Financeira)
- Tesoureiro (Adjunto da Subsecção Financeira)
- Subsecção de Recursos Financeiros (Subsecção Financeira)
- Subsecção de Recursos Materiais (Secção Logística)

Segregação de Funções e delegação de competências

O princípio da segregação de funções está previsto no n.º 2 do art 3º onde descreve que as funções de Oficial de Logística, de Chefe da Subsecção Financeira e de Adjunto da Subsecção Financeira são inacumuláveis.

A delegação ou subdelegação de competências do Comandante prevista no art 39º obedece ao disposto no art 23º do Dec. Lei n.º 211/79 de 12 de Julho.

Pelo n.º 1 do art 23º do Dec. Lei n.º 211/79 de 12 de Julho, a delegação de competências poderá ser efetuada na primeira entidade hierarquicamente inferior, dentro dos limites e condições fixadas pela entidade delegante.

A competência delegada poderá ser subdelegada caso a entidade delegante o permita, não podendo ser novamente subdelegada (n.º 2 do art 23º do presente diploma).

Excecionalmente, poderá haver delegações ou subdelegações noutras escalões, sendo impossível nova subdelegação (n.º 3 do art 23º do presente diploma).

Competências no âmbito da atividade logística e financeira

Comandante (art 4º)

Oficial de Logística (art 5º)

Chefe da Subsecção Financeira (art 6º)

Adjunto da Subsecção Financeira (art 7º)

Comandante da Bateria de comando e serviços (art 8º)

Comandante do Pelotão de reabastecimento, de transmissões e sanitário (art 9º)

Comandante da Secção de depósito (art 10º)

Comandante da Secção de alimentação (art 11º)

Encarregado de depósito (art 12º)

Quarteleiro de material e fiel de víveres (art 13º)

Atribuições e funcionamento da Secção Logística/Subsecção Financeira

Atribuições da Secção Logística (art 1º)

Funcionamento da Secção Logística (artigo 14º ao 20º)

Atribuições da Subunidade de Comando e Serviços

Atribuições da Bateria de comando e serviços (art 2º)

Responsabilidade

Às entidades com competências no âmbito da atividade logística e financeira são atribuídas as responsabilidades descritas do art 29º ao art 36º.

Livro de atas

Para a efetiva assunção de responsabilidades, o art 21º refere as situações que é obrigatoriamente lavrada ata em livro destinado para o efeito.

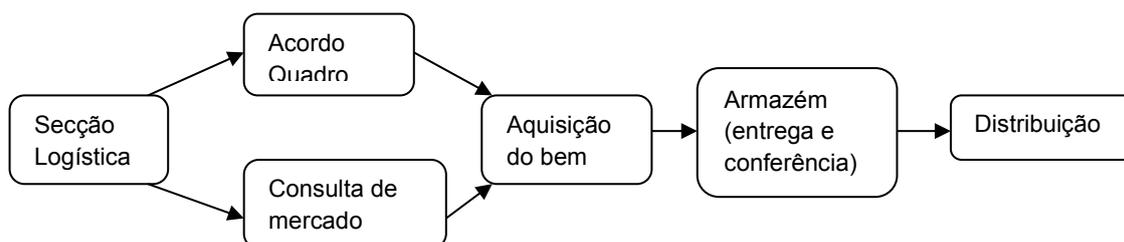
As atas são sempre transcritas pelo Chefe da Subsecção Financeira e devidamente assinadas pelo Comandante, Oficial de Logística, Chefe da Subsecção Financeira e Adjunto da Subsecção Financeira.

Recursos Materiais

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:



Fonte: Elaboração própria

Armazém/Pelotão de Reabastecimento, transmissões e sanitário

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:

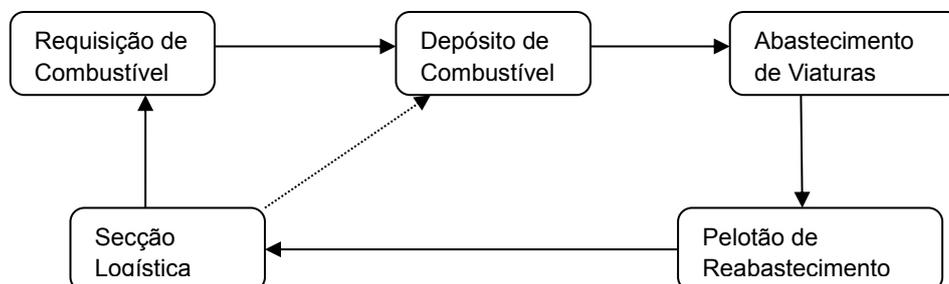
Não aplicável

Combustíveis

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:



Fonte: Elaboração própria

Alimentação

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:

Não aplicável

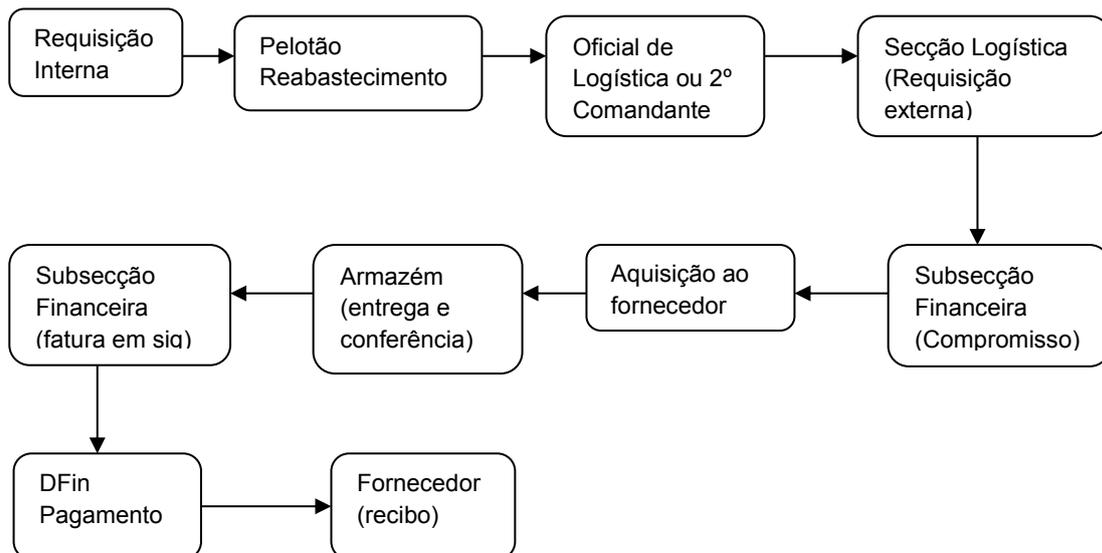
Recursos Financeiros

Circuito de despesa orçamental

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:



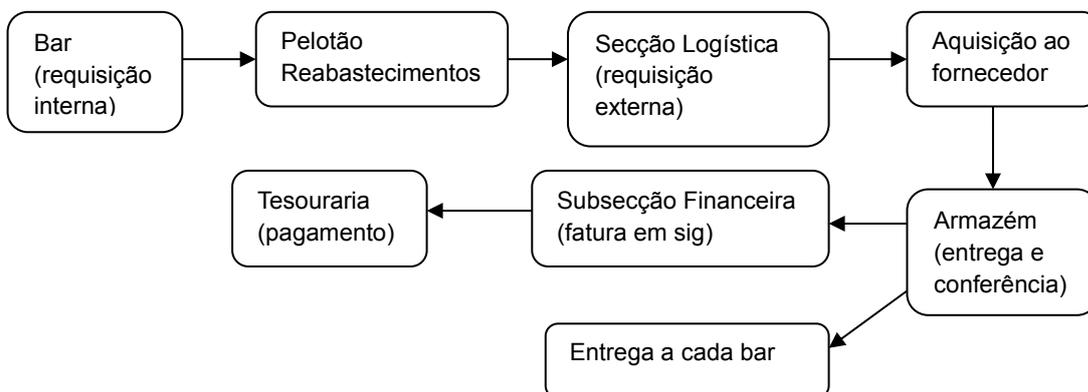
Fonte: Elaboração própria

Circuito de despesa extraorçamental (Bares)

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:



Fonte: Elaboração própria

Processamento da Receita-Vendas ou Prestação de Serviços

A U/E/O encontra-se em condições para arrecadar receita, nas seguintes situações:

- A origem da receita enquadra-se na missão da U/E/O;
- A prática de atos ou celebração de contratos que originam receitas.

A receita orçamental e extraorçamental da Unidade é proveniente de:

- Lucro de Bares (gestão interna);
- Máquinas Vending;
- Barbearia;
- Apoios diversos prestados a entidades externas:

O processo de receita orçamental segue várias etapas e envolve os seguintes documentos de suporte:

Direito - Fatura

Cobrança – Liquidação de receita e Recibo

Administração de Bares

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:

Não aplicável

Disponibilidades

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:

Não aplicável

Caixa e Bancos

Procedimentos a adoptar:

Descrição dos procedimentos mais apropriados

Fluxograma:

Não aplicável

Apêndice VIII: Aplicação da Gestão de Riscos de Negócio

Missão: Garantir a prontidão de um Grupo de Artilharia de Campanha e formar militares na área da Formação Geral Comum de Praças do Exército.

Objetivo estratégico: Manter recursos humanos preparados e qualificados

Outros objetivos relacionados de caráter operacional:

- Promover a frequência de cursos para a reciclagem de conhecimentos;
- Execução de treinos para exercícios militares.

Unidade de medida dos objetivos:

- % de inscrições em cursos (n.º de militares inscritos/n.º vagas em curso * 100)
- N.º de treinos realizados ao nível da Unidade (análise comparativa do ano N e ano N-1)

Tolerância ao risco aceitável*:

- %
- %

Eventos/Riscos possíveis:

- Excesso de militares para a frequência de cursos (necessidade de efetuar uma seleção para a frequência de cursos.
- Redução do n.º de cursos o que poderá prejudicar a formação de militares;
- A localização geográfica dos treinos poderá aumentar os custos/despesas;
- A obsolescência dos equipamentos poderá prejudicar a realização dos treinos.

*Risco aceitável é aquele que a entidade está disposta a aceitar para atingir os objectivos, desde os estratégicos aos operacionais.

Avaliação do risco inerente*:

Risco	Probabilidade	Impacto
% de cursos sem inscrições suficientes	20%	Redução de recursos humanos qualificados
N.º de treinos com resultados insatisfatórios	30%	Redução de recursos humanos preparados

*Risco inerente é aquele que a entidade enfrenta perante a ausência de ações para modificar a sua probabilidade ou impacto.

Resposta ao risco:

- preocupação com a inscrição de militares na frequência de cursos, tendo em atenção as datas de inscrição para cursos;
- inspeções/avaliações do estado do equipamento e aquisição de novo, se necessário.

Avaliação de risco residual*:

Risco	Probabilidade	Impacto	Resposta ao risco	Probabilidade	Impacto
N.º insuficiente de formação a ministrar pela unidade	10%	Inadequada gestão de recursos humanos	Estudar as valências dos recursos humanos noutras áreas	10%	Recursos humanos polivalentes
N.º insuficiente de exercícios (Artilharia)	10%	Inadequada gestão de recursos humanos e materiais	Verificar possibilidades de treino noutras vertentes militares	10%	Reconhecimento em missões de interesse público

*Risco residual é aquele que permanece após a resposta ao risco inerente.

Formas de resposta ao risco residual:

- O RA5 aceita o risco tendo em consideração a sua missão.

Informação e comunicação:

- Informação e comunicação ascendente e descendente (quando necessário)

Supervisão:

- Comando do RA5 ou órgão com competência delegada