

Indicadores de desempenho econômico-financeiro em uma OMPS da Marinha do Brasil: o paralogismo da análise trimestral

Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira (UFRN/UNIFACEX) - ridalvo@ufrnet.br

Daniele da Rocha Carvalho (UFRN) - drc_rn@yahoo.com.br

Raquel Aparecida de Oliveira Silva (Instituição - a informar) - raqueloliveirasilvamg@yahoo.com.br

Luiz Vieira de Oliveira (UFRN) - lvieira@ufrnet.br

Aneide Oliveira Araújo (UFRN) - aneide@ufrnet.br

Resumo:

A Marinha do Brasil criou o Sistema OMPS visando a avaliar seu desempenho e subsidiar o processo decisório da Alta Administração Naval, com informações extraídas das Demonstrações de Resultado do Período (DRP), elaboradas com valores acumulados a partir de janeiro de cada exercício, com registros extraídos do SIAFI, provenientes da execução de serviços realizados. Esse relatório é enviado à Diretoria de Finanças da Marinha que, a partir dele, elabora trimestralmente o Relatório Econômico-Financeiro, que contém indicadores de desempenho, e é submetido à apreciação do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha. O objetivo geral desse trabalho é calcular os indicadores de desempenho mensais com base nas DRP da Base Naval de Natal e verificar se convergem aos anuais, no período de 2011 a 2015. Trata-se de um estudo de caso, de abordagem quantitativa, bibliográfica e documental. As DRP foram tabuladas no Excel, e foram calculados os indicadores de desempenho mensais, referentes aos anos de 2011 a 2015. Os resultados apontam que, de forma geral, há convergência da média dos indicadores mensais aos anuais, e que as faixas de avaliação de desempenho estão na faixa de normalidade. No entanto, altas oscilações de custos e faturamento ocorreram a partir da autorização da administração para aplicar parte do faturamento em compras e investimentos, e por ocorrer períodos de sazonalidade, com manutenção e docagens. O estudo conclui, então, que a análise de indicadores de desempenho realizada apenas trimestralmente, que aponta para um desempenho satisfatório, constitui um paralogismo, ao encobrir desempenhos mensais insatisfatórios.

Palavras-chave: OMPS. Demonstração do resultado do período. Avaliação de desempenho.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

Indicadores de desempenho econômico-financeiro em uma OMPS da Marinha do Brasil: o paralogsimo da análise trimestral

Resumo

A Marinha do Brasil criou o Sistema OMPS visando a avaliar seu desempenho e subsidiar o processo decisório da Alta Administração Naval, com informações extraídas das Demonstrações de Resultado do Período (DRP), elaboradas com valores acumulados a partir de janeiro de cada exercício, com registros extraídos do SIAFI, provenientes da execução de serviços realizados. Esse relatório é enviado à Diretoria de Finanças da Marinha que, a partir dele, elabora trimestralmente o Relatório Econômico-Financeiro, que contém indicadores de desempenho, e é submetido à apreciação do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha. O objetivo geral desse trabalho é calcular os indicadores de desempenho mensais com base nas DRP da Base Naval de Natal e verificar se convergem aos anuais, no período de 2011 a 2015. Trata-se de um estudo de caso, de abordagem quantitativa, bibliográfica e documental. As DRP foram tabuladas no Excel, e foram calculados os indicadores de desempenho mensais, referentes aos anos de 2011 a 2015. Os resultados apontam que, de forma geral, há convergência da média dos indicadores mensais aos anuais, e que as faixas de avaliação de desempenho estão na faixa de normalidade. No entanto, altas oscilações de custos e faturamento ocorreram a partir da autorização da administração para aplicar parte do faturamento em compras e investimentos, e por ocorrer períodos de sazonalidade, com manutenção e docagens. O estudo conclui, então, que a análise de indicadores de desempenho realizada apenas trimestralmente, que aponta para um desempenho satisfatório, constitui um paralogsimo, ao encobrir desempenhos mensais insatisfatórios.

Palavras-chave: OMPS. Demonstração do resultado do período. Avaliação de desempenho.

Área Temática: 5. Custos aplicados ao setor público.

1 Introdução

As organizações públicas necessitam de ferramentas eficientes que auxiliem em sua gestão e proporcionem maior grau de transparência das informações. Faz-se necessária a utilização de conhecimentos técnicos de forma a aperfeiçoar a aplicação de recursos financeiros em virtude da limitação dos mesmos, o que faz com que os órgãos públicos busquem soluções mais eficazes na aplicação da receita.

As técnicas de gestão a serem utilizadas pelos dirigentes públicos devem contribuir para o planejamento, o controle e o processo de tomada de decisão, possibilitando ajustes tempestivos, visando a evitar desperdícios, principalmente no atual cenário de restrições orçamentárias. Conseqüentemente, se busca a redução de custos, e o setor público pode prontificar serviços de qualidade aos contribuintes que recolhem tributos à administração pública, obtendo o retorno desejável de sua obrigação tributária. Para tanto, é imprescindível a utilização de ferramentas para busca de informações e assessoramento para o acompanhamento do desempenho da gestão.

Devido à necessidade de conhecer os custos de suas organizações, a Marinha do Brasil (MB) adotou, em 1999, um sistema de custos para suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), por meio da apuração de custos por ordem de produção, utilizando o custeio por absorção, e por meio de sistemas de informações gerencias, promovendo a

apuração dos custos, juntamente com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). A implantação do sistema permitiu à MB avaliar o desempenho de suas OMPS, melhorando a tomada de decisão pela Alta Administração Naval (AAN).

A função do gerenciamento de custos nessa sistemática é prover informações a serem utilizadas pela AAN na avaliação das diversas atividades desenvolvidas nas organizações. Para tanto, a Demonstração do Resultado do Período (DRP), é peça fundamental, reunindo informações disponíveis no SIAFI, apresentando dados contábeis referentes às atividades realizadas pela OMPS, e evidenciando os resultados da confrontação entre faturamento e custos de materiais e serviços, custos de mão de obra e despesas administrativas, chegando ao resultado da gestão econômico-financeira das OMPS. Essas fontes de informações servem de base para a elaboração, trimestralmente, do Relatório Econômico-Financeiro (REF).

A partir das informações do REF, são calculados os indicadores de desempenho para a avaliação das OMPS, corroborando a ideia de Alonso (1999), de que a utilização de sistemas de custos e a mensuração da eficiência estão fortemente ligadas, pois não há medição de desempenho sem apuração de custos, e, quando não há um sistema de avaliação de resultados e de custos, a administração pública está aberta a ocultar sua ineficiência.

Conforme especificado em documento normativo das OMPS, a SGM-304, as organizações devem medir seus desempenhos com intuito de avaliar o atendimento aos requisitos dos clientes/usuários e da organização, além de possuir um instrumento efetivo de gerenciamento, com o propósito de identificar deficiências e oportunidades de melhorias.

Ainda de acordo com a SGM-304, os indicadores de desempenho são entendidos como a representação dos fatos por meio de grandezas numéricas, o que permite à AAN compará-los com metas numéricas previamente estabelecidas. Estas informações deverão ser úteis para o planejamento, o controle e a tomada de decisão pelo dirigente da OMPS.

Porém, como essa análise de desempenho é realizada apenas trimestralmente a partir do REF, com valores acumulados desde o mês de janeiro até o mês de realização da análise, isso pode ocultar eventuais desempenhos insatisfatórios em determinados meses do ano.

Com base no exposto, o presente trabalho busca responder ao seguinte problema de pesquisa: os indicadores de desempenho econômico-financeiros da Base Naval de Natal (BNN), quando analisados mensalmente, corroboram os resultados calculados trimestralmente com valores acumulados a partir de janeiro no período de 2011 a 2015?

O objetivo geral, então, é mensurar as faixas de desempenho econômico-financeiro mensais com base nas DRP da BNN, e verificar se apresentam convergência aos indicadores calculados trimestralmente com base no REF, no período de 2011 a 2015.

O desenvolvimento desse trabalho se justifica por tratar de um tema ainda com poucas contribuições acadêmicas, haja vista o reduzido número de trabalhos com foco em indicadores de desempenho econômico-financeiros no contexto das Forças Armadas, e por buscar contribuir para o conhecimento sobre os indicadores de desempenho econômico-financeiro, pois é crescente o interesse por parte da administração pública por esse tema.

No tocante aos objetivos, essa pesquisa se enquadra como descritiva, pois buscou elucidar um dos instrumentos utilizados na gestão de uma OMPS, a DRP, e, em especial ao que se refere à utilização de indicadores econômico-financeiros calculados pela contabilidade de custos, e consolidados nessa demonstração. (RAUPP; BEUREN, 2009)

Com relação aos procedimentos, é uma pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso. Bibliográfica, pois se utilizou de materiais já publicados, tais como livros e artigos científicos (GIL, 2006), ou, conforme Raupp e Beuren (2009), abrange referencial já tornado público em relação ao tema de estudo. É também documental, por ter utilizado os materiais que não receberam tratamento analítico algum (GIL, 2006), como as informações extraídas de documentos contábeis da BNN. Classifica-se ainda como estudo de caso por ter buscado um maior grau de aprofundamento sobre o assunto em apenas uma organização.

Em relação à abordagem do problema esse estudo segue a tipologia quantitativa, que trabalha com dados numéricos, sob diversas formas de análise como, por exemplo, a que emprega “instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento de dados”. (RAUPP; BEUREN, 2009, p. 92)

Os dados foram coletados junto ao setor de Custos da BNN, responsável pelo acompanhamento de todos os reflexos contábeis no Sistema OMPS, recebendo e utilizando informações originadas na orçamentação, apropriação, no faturamento e no pagamento, que servem de suporte à execução das suas atribuições. As informações coletadas nas DRP do período de 2011 a 2015 foram trabalhadas com o uso *software* Microsoft Excel.

2 Custos no setor público

A Contabilidade Pública é um dos segmentos da ciência contábil, que se destina a evidenciar informações de natureza tanto orçamentária, quanto econômica, financeira e física de seu objeto de interesse, que é o patrimônio das entidades do setor público. Segundo Mauss e Souza (2008), é o ramo da contabilidade que tem como função estudar, orientar, controlar e demonstrar a movimentação dos recursos públicos que afetam e causam variações no Patrimônio Público. De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade – Setor Público (NBC T SP) 16.1, é o ramo da ciência contábil que aplica, na geração de informações,

os princípios e as normas contábeis, direcionados à gestão patrimonial de entidades públicas, oferecendo aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão [...].

A contabilidade de custos visa a tornar possível a alocação, mais criteriosamente possível, dos custos de produção aos produtos. Nas palavras de Horngren, Foster e Datar (2000, p. 02), “a contabilidade de custos mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela organização. Ela fornece informações tanto para a contabilidade gerencial quanto para a contabilidade financeira”.

De acordo com Beuren (1993), a contabilidade de custos atua como um instrumento para tomada de decisões sobre investimentos, comprar ou fabricar, formar preço de venda, bem como subsidiar a avaliação de desempenho, a partir de diferentes métodos de custeio.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 16.11, tornando obrigatória a Contabilidade de Custos para o setor público, a partir do ano de 2014. No entanto, essa obrigatoriedade já estava presente na cinquentenária Lei nº 4.320, de 1964, e em outros dispositivos legais mais recentes, sem, no entanto, ser obedecida. A Figura 1 apresenta alguns desses dispositivos legais.

Figura 1 – Dispositivos legais que determinaram a apuração de custos no setor público

Lei nº 4.320/1964 Art. 99 – Os serviços públicos industriais [...] manterão contabilidade especial para determinação dos custos	Lei nº 10.180/2001 Art. 15 – O sistema de contabilidade federal tem por finalidade evidenciar [...] V – os custos dos programas e das unidades da Administração Federal.
Decreto-Lei nº 200/1967 Art. 79 – A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.	Acórdão nº 1.078/2004 do TCU Determina a adoção de providências para que a administração pública federal possa dispor, com a maior brevidade possível, de sistema de custos.
Lei Complementar nº 101/2000 Art. 50 [...] § 3º – A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.	Resolução CFC nº 1129/2008 12. O sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informações: [...] (d) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública.

Fonte: Adaptado de Bezerra Filho (2013).

Diante do apresentado na Figura 1, verifica-se a tentativa da contabilidade pública de se utilizar de ferramentas empregadas pela administração privada, favorecendo a avaliação de suas políticas, na tentativa de promover uma maior *accountability* em sua gestão.

No que tange ao método de custeio, as instituições públicas têm autonomia para escolher o que melhor se adequa às suas necessidades. A Lei nº 4.320/1964, o Decreto-Lei nº 200/1967 e a Lei Complementar nº 101/2000 determinam como os órgãos devem fazer o uso de sistemas de custos, porém, sem identificar um modelo singular que atenda à Administração em conjunto. A escolha do método mais apropriado pelo órgão público irá depender das características das atividades exercidas por aquela organização e a finalidade com que se aplica a gestão de custos.

Esta ideia é reforçada por Machado e Holanda (2010, p. 810) a respeito do setor governamental, “não há limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio”, ou seja, a instituição pode utilizar o mais apropriado, diferentemente do setor privado.

3 O Sistema OMPS

Uma OMPS é uma Organização Militar (OM) que presta serviços a outras e, eventualmente, a organizações externas à MB, nas seguintes áreas: industrial, de pesquisa e desenvolvimento, de ciência e tecnologia, hospitalar, de abastecimento ou de serviços especiais. As OMPS são classificadas em 5 tipos, conforme demonstrado no Quadro 1.

Quadro 1 – Tipos de OMPS

Tipo	Características
OMPS Industrial (OMPS-I)	Tem como atividade principal a prestação de serviços industriais a outras OM e, eventualmente, a clientes extra Marinha.
OMPS de Ciência e Tecnologia (OMPS-C)	Tem como atividade principal a pesquisa e o desenvolvimento de ciência e tecnologia, destacando-se: serviços prestados provenientes de suas pesquisas, fabricação e comercialização de produtos, apoio técnico, adestramento e consultoria técnica em sua área de atuação para a MB e, eventualmente, a clientes extra Marinha.
OMPS de Abastecimento (OMPS-A)	Presta serviço do tipo Abastecimento, cujas atividades visam a agilizar e flexibilizar o recebimento e aplicação dos recursos destinados à obtenção do material necessário, maior giro de estoques, com a manutenção dos índices de atendimento em níveis adequados ao fluxo de abastecimento, e o acompanhamento do seu desempenho financeiro.
OMPS Hospitalar (OMPS-H)	Tem como atividade principal a prestação de serviços hospitalares para a MB e, eventualmente, a clientes extra Marinha.
OMPS Especial (OMPS-E)	Presta serviços especiais não enquadrados nas categorias anteriormente citadas, tanto para OM da MB, quanto para clientes extra Marinha, seja esta sua atividade-fim ou não.

Fonte: Adaptado de SGM-304 (2008).

A Sistemática OMPS surgiu com o Plano Diretor que, embora representasse um avanço em matéria de sistemas de planejamento, execução e controle, não conseguia avaliar os custos dos serviços e produtos das OMPS. (OLIVEIRA FILHO; FADUL, 2006)

Sua regulamentação encontra-se no documento normativo SGM-304 – Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), aprovado em 2008, pela Secretaria Geral da Marinha. O Sistema OMPS foi alicerçado na apuração e apropriação de custos em conjunto com o SIAFI. Estas duas ferramentas, auxiliadas por outros sistemas internos de informações gerenciais, significaram um importante avanço no uso da informação contábil para fins gerenciais na MB, e permitiram que a AAN passasse a visualizar os reais custos das OM.

Alguns aspectos foram determinantes para a criação deste sistema, tais como: constantes déficits financeiros das OM; distorções associadas à transferência de numerário entre OM e organizações externas, e o desconhecimento de posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a avaliação das atividades desenvolvidas naquelas OM.

Com o panorama de problemas administrativos e financeiros, houve a necessidade da criação de um sistema que permitisse o conhecimento dos gastos efetivos de operação das OM, separados em custos de produção/prestação de serviços, gastos inerentes às atividades administrativas, e a gerência dos ativos. (SGM-304, 2008)

A partir da implantação desse sistema, passou a ser possível gerar as informações indispensáveis ao gerenciamento das OM, sanando as disfunções existentes, buscando pelo aprimoramento dos controles internos e pela apuração mais eficiente dos custos das OM industriais e prestadoras de serviços.

O método de custeio por absorção passou a ser utilizado pelo Sistema OMPS, em virtude de que sua técnica faz apropriar todos os custos relativos ao esforço de fabricação dos produtos/serviços da OMPS no período de apuração de custos, ou seja, os custos são distribuídos para todos os serviços executados ou em execução, ou produtos concluídos ou em processamento, conforme sequência demonstrada no Quadro 2. (SGM-304, 2008)

Quadro 2 – Procedimentos da Contabilidade de Custos

Etapa		Procedimentos
1	Separação dos gastos incorridos pela OMPS entre custos e despesas administrativas (pré-rateio)	As despesas administrativas devem ser apropriadas no SIAFI diretamente às contas contábeis específicas destinadas a registrar os acúmulos anuais desses gastos.
2	Apropriação dos custos diretos às OS/OP	Apropriação direta, por medição de consumo.
3	Apropriação dos custos indiretos aos setores de produção (PROD) ou de apoio à produção (APP)	Tais custos podem ser vinculados, agrupando, à parte, os custos indiretos comuns (aqueles que não foram vinculados a nenhum setor PROD ou APP).
4	Rateio dos custos indiretos comuns aos setores de produção (PROD) e de apoio à produção (APP)	Realizado de acordo com critérios escolhidos pela OMPS.
5	Rateio dos custos acumulados nos setores de apoio à produção (APP) aos setores produtivos (PROD)	Realizado de acordo com sequência e critérios escolhidos pela OMPS.
6	Rateio dos custos indiretos, que se encontram nos setores de produção (PROD), às OS/OP	Segundo critérios de rateio fixados nas normas internas da Marinha.

Fonte: Adaptado de SGM-304 (2008).

Especificamente em relação ao SIAFI, destaca-se como a maior inovação a possibilidade de contornar dois problemas: a dupla execução da despesa e o desconhecimento de outras posições econômico-patrimoniais. A MB e a STN conseguiram realizar adequações no SIAFI, de modo a tornar factível a execução da contabilidade de custos nas OMPS. (PETRUCCI; UMBELINO, 1999)

Silva, Graciliano e Siqueira (2010) esclarecem que uma OMPS não objetiva lucro, pois isso oneraria a própria MB, que é seu principal cliente. Portanto, as OMPS devem faturar o necessário para suprir seus gastos. Para tal, é necessário que a OMPS mantenha um rigoroso controle entre o faturamento dos serviços prestados ou dos produtos vendidos, e a baixa dos respectivos custos incorridos, a fim de que se possa evitar uma distorção na posição econômico-financeira da OMPS, evidenciada na DRP.

3.1 Benefícios oriundos da criação do Sistema OMPS

A partir da criação desta forma de gestão pela MB alguns benefícios foram originados, como evitar o fluxo físico de recursos do Fundo Naval (FN) e do Tesouro entre uma OM e uma OMPS; evitar a dupla execução da despesa e sua representação no Balanço da MB; conhecer o custo efetivo de operação de uma OMPS; permitir melhor aplicação dos recursos do FN; e facilitar a gerência dos créditos constantes do Orçamento da MB. (SGM-304, 2008)

Os custos servem para apontar disfunções ou avaliar atividades, e são um indicador gerencial. Para decidir pela continuação ou pela extinção de uma determinada atividade, a AAN necessita inteirar-se dos valores que estão sendo gastos na operação. Porém, essa decisão não se baseia apenas na questão dos gastos, pois muitas vezes torna-se necessário manter em funcionamento determinadas OM, ou alguns setores de uma OM, mesmo que deficitários, pois são importantes ou indispensáveis para o cumprimento da missão da MB.

O emprego apropriado do Sistema OMPS permitiu à MB melhor conhecimento dos custos de suas organizações, bem como fazer a decisão pela extinção de OM que, além de deficitárias, não eram estratégicas para as atividades da MB, bem como a necessidade de reestruturação de outras OM ou de outros setores da MB.

Da mesma forma, o emprego das informações geradas pelo Sistema OMPS possibilita a análise de questões que a AAN almeja solucionar, tais como a existência de duas ou mais OMPS em uma mesma área, desempenhando atividades semelhantes e, conseqüentemente, competindo entre si; OMPS que executam serviços que poderiam ser terceirizados, por não serem estratégicos; bem como OMPS que terceirizam atividades estratégicas relevantes, que deveriam ser executadas pela MB. (SGM-304, 2008)

3.2 A Demonstração do Resultado do Período (DRP)

A DRP é o principal demonstrativo contábil e é usada como fonte de informações para a construção dos indicadores de desempenho. Assemelha-se ao Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) utilizado na iniciativa privada. (SANTANA; SILVA; LEAL, 2011)

Destina-se a informar o desempenho da OMPS, bem como evidenciar se as receitas foram suficientes para suprir os custos e as despesas correspondentes. Essa demonstração também evidencia as Taxas e os Índices com os valores Orçados/Padrão, e os Reais apurados no período, permitindo um efetivo acompanhamento e controle.

Os valores que devem constar na DRP são os acumulados desde o mês de janeiro de cada exercício até o mês em que a Demonstração for elaborada, destacando, de cada OMPS, no período: o Resultado Bruto, pela comparação entre os custos dos serviços encerrados e as faturas emitidas; o Resultado Operacional, pela dedução das despesas administrativas com pessoal, material e serviços; e o Resultado Líquido, pela dedução das perdas.

Baptista e Silva (2010) destacam que as OMPS, após a realização de todos os lançamentos no SIAFI, consolidam mensalmente suas informações sobre custos, despesas e faturamentos na DRP. Em seguida, a DRP é enviada à DFM, que consolida as informações produzindo o REF, a partir do qual são analisados os atos praticados pelos gestores das OMPS. O REF é submetido trimestralmente à apreciação do COFAMAR, para avaliação do quadro geral das OMPS, bem como para servir de subsídio ao processo decisório da AAN, com informações acerca do desempenho econômico-financeiro das OMPS nos períodos de: janeiro a março; janeiro a junho; janeiro a setembro; e janeiro a dezembro.

Tais informações possibilitaram à AAN, por exemplo, a detecção de desperdícios oriundos de gastos e, principalmente, com as perdas referentes à mão-de-obra das OMPS. É importante ressaltar, também, que, em virtude da possibilidade de uma melhor análise do desempenho das OMPS, foi possível extinguir unidades fora dos padrões de satisfação de eficiência, então consideradas não-estratégicas para a MB. (SILVA; GRACILIANO, 2010)

3.3 Avaliação de desempenho no sistema OMPS

Em relação à avaliação de desempenho das OMPS, destaca-se que as informações provenientes da DRP viabilizaram o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro, que são analisados segundo a realidade de cada organização, tendo sido instituídos critérios de referência entendidos como dentro da normalidade para cada um. (SILVA; GRACILIANO, 2010)

Baptista e Silva (2010) destacam que foram estabelecidos indicadores econômico-financeiros com base nas informações geradas na DRP, visando a mensurar o desempenho das OMPS, ficando a DFM com a responsabilidade pela análise dos resultados.

Santos et al (2013) relatam que existem faixas de desempenho desses indicadores, que distinguem pequenos desvios em relação aos padrões de normalidade estabelecidos, dos

resultados que efetivamente cooperaram para uma avaliação de desempenho negativa das OMPS. Essas faixas estão apresentadas na Figura 2.

Figura 2 – Faixas de desempenho dos indicadores de desempenho do REF

Principais Indicadores Considerados	Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
	Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
1 Resultado Bruto/ (Faturamento-Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 35\%$	$35\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
2 Resultado Operacional/ (Custos+Despesas Administrativas)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
3 Resultado Líquido/ (Faturamento-Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
4 Descontos Concedidos/Faturamento				$0\% \leq x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$15\% < x \leq 20\%$	$x > 20\%$
5 Despesas Administrativas/Custos				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
6 Perdas/Custos				$0\% \leq x \leq 2,5\%$	$2,5\% < x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$x > 10\%$

Fonte: Relatório Econômico Financeiro das OMPS I/C/H - 4º trimestre (2015).

As OMPS que apresentam indicadores fora da faixa de normalidade, especialmente na faixa vermelha, demandam uma averiguação mais acurada por parte dos Comandos Superiores. A expectativa é atuar em aspectos relacionados ao comportamento dos gestores das OMPS, com a intenção de motivá-los ao alcance de uma melhora nos indicadores de suas organizações. Essa medida colaborou para a melhoria da eficiência das OMPS, e, consequentemente, da qualidade do gasto das mesmas. (SANTANA; SILVA; LEAL, 2011)

Diante das modificações realizadas, como última etapa da implementação das novas faixas de avaliação, estabeleceu-se que a DFM realizaria reuniões prévias com os assessores do COFAMAR, com os representantes dos Comandos Imediatamente Superiores das OMPS, bem como com os representantes das OMPS, para apresentar os principais aspectos do REF à luz dos novos parâmetros de avaliação. Estas reuniões se tornaram rotineiras, sendo realizadas trimestralmente, a fim de prover o referido conselho das informações úteis para as tomadas de decisão inerentes ao desenvolvimento do Sistema OMPS. (SANTANA; SILVA; LEAL, 2011)

4 Análise de Dados e Discussão de Resultados

4.1 Descrição das Variáveis

Foram analisados dois indicadores: (1) Resultado Líquido / (Faturamento - Descontos); e (2) Despesas Administrativas / Custos, a seguir apresentados. Esses indicadores serão referenciados nas análises a seguir como I-1 e I-2.

- **I-1:** demonstra se o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os custos dos serviços/produtos executados, as despesas administrativas e as perdas, em relação ao Faturamento total excetuando-se os Descontos Concedidos aos clientes. Este saldo corresponde ao valor acima do necessário à manutenção da OMPS.
- **I-2:** este índice tem por finalidade avaliar o percentual dos gastos das OMPS com seus setores e atividades administrativas em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos.

Figura 3 – Faixas de Mensuração do indicador I-1

Principais Indicadores Considerados	Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
	Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
3 Resultado Líquido/ (Faturamento-Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$

Fonte: Adaptado de Relatório Econômico Financeiro das OMPS I/C/H - 4º trimestre (2015).

Figura 4 – Faixas de Mensuração do indicador I-2

Principais Indicadores Considerados	Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
	Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
5 Despesas Administrativas/Custos				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$

Fonte: Adaptado de Relatório Econômico Financeiro das OMPS I/C/H - 4º trimestre (2015).

4.2 Análise das Variáveis

Os dados selecionados foram submetidos à análise quantitativa, a fim de realizar a medição de desempenho. Para tanto, as informações coletadas nas DRP do período de 2011 a 2015 foram usadas para calcular os valores específicos de cada mês, a partir dos acumulados.

Os Descontos Concedidos pela OMPS afetam negativamente a sua posição econômica (reduz os seus resultados bruto, operacional e líquido) e financeira (diminui o seu capital de giro e, em consequência, a sua capacidade de pagamento). Ressalta-se que, nos últimos cinco anos, tais descontos não foram concedidos pela BNN aos seus clientes.

Previamente à análise, é imprescindível destacar que as perdas apresentadas na DRP podem ser gastos não intencionais, decorrentes de fatores externos fortuitos, corresponde a bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária; ou ainda podem ser resultantes de atividades produtivas normais da OMPS. Com base no exposto, depreende-se que os gastos (material, mão de obra e serviços de terceiros) decorrentes de retrabalho e de garantia dos serviços executados pela OMPS encontram-se enquadrados no conceito de perda.

Foi constatado nas DRP e por verificação *in loco* que, nos últimos cinco anos, não existiram perdas com material, visto que, quando ocorreram, os materiais foram reaproveitados em outros tipos de serviços, não ocasionando saldo na conta contábil. Então, as Perdas apresentadas no período são apenas com Pessoal.

4.2.1 Análise anual dos indicadores

A DRP é enviada à DFM, que documenta trimestralmente estas informações, originando o REF, para o acompanhamento, pelo COFAMAR, dos indicadores econômico-financeiros das OMPS, de forma que o resultado acumulado seja obtido ao final do exercício.

Preliminarmente à análise, são apresentados, na Tabela 1, os dados sintetizados, retratados acumuladamente no REF.

Tabela 1 – Síntese das DRP anuais acumuladas – 2011 a 2015.

Título	2011	2012	2013	2014	2015
Faturamento	42.645.356,13	32.925.662,32	35.709.009,02	34.726.129,45	33.580.492,26
(-) Custos	38.930.198,49	29.078.982,21	30.533.069,33	30.988.129,21	29.923.339,68
(-) Despesas administrativas	3.393.397,55	3.404.581,02	3.109.467,69	3.098.024,90	3.253.237,43
(-) Perdas	173.632,01	360.471,50	538.943,85	576.445,19	158.167,69
(=) Result. Líq.	148.128,08	81.627,59	1.527.528,15	63.530,15	245.747,46
INDICADORES	2011	2012	2013	2014	2015
I-1	0,35%	0,25%	4,28%	0,18%	0,73%
I-2	8,72%	11,71%	10,18%	10,00%	10,87%
NORMALIDADE					

Fonte: Adaptado das DRP e dos REF dos anos de 2011 a 2015.

Em relação à mensuração anual dos dois indicadores tratados, pôde-se perceber que a OMPS analisada esteve dentro da faixa de normalidade em todo o período analisado.

O indicador I-1 revela que o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os sacrifícios financeiros ocorridos para a obtenção dos produtos/serviços em relação ao faturamento total. Os índices anuais oscilaram entre 0,18% e 4,28%, caracterizando a normalidade (até 5%).

O ano de 2013 destacou-se em relação aos demais, apresentando um indicador de 4,28%, devido à organização da Copa das Confederações em 2013 e preparativos para a Copa do Mundo FIFA em 2014, que gerou um grande repasse de recursos do Governo Federal para a modernização do aparelhamento utilizado na segurança nacional, de forma que os navios e lanchas da Força Aeronaval estivessem mais atuantes na patrulha da costa brasileira durante o período, bem como nas áreas fluvial e portuária, o que gerou uma elevação nesse indicador.

Por sua vez, o indicador I-2 expressa que o percentual dos gastos das OMPS com suas atividades e Setores Administrativos (ADM) ficou entre 8,72% e 11,71% em relação aos totais de Custos (insumos) incorridos no processo de produção nos anos analisados, assinalando a normalidade (até 20%).

4.2.2 Análise mensal dos indicadores

As tabelas seguintes apresentam os valores mensais calculados a partir das DRP.

Tabela 2 – Síntese das DRP de 2011 – valores específicos mensais.

Mês	Faturamento (R\$)	Custos (R\$)	Desp. Adm. (R\$)	Perdas (R\$)	Result. Líq. (R\$)	RL/ (F-D) (%)	DA/CSPV (%)
JAN	1.477.284,09	1.091.085,77	283.457,95	61.566,00	41.174,37	2,79	25,98
FEV	761.724,74	484.021,46	277.477,84	39.308,00	(39.082,56)	-5,13	57,33
MAR	3.294.833,76	3.015.717,72	262.851,62	(73.624,98)	89.889,40	2,73	8,72
ABR	719.700,86	489.309,04	275.169,95	26.851,27	(71.629,40)	-9,95	56,24
MAI	757.861,90	316.399,07	277.361,91	22.641,66	141.459,26	18,67	87,66
JUN	4.496.197,74	4.235.888,53	277.164,46	11.161,55	(28.016,80)	-0,62	6,54
JUL	8.408.163,53	7.106.892,00	302.905,61	11.721,10	986.644,82	11,73	4,26
AGO	1.187.764,89	847.276,02	265.134,78	5.631,40	69.722,69	5,87	31,29
SET	4.468.762,16	4.939.481,17	310.799,54	16.404,96	(797.923,51)	-17,86	6,29
OUT	1.234.678,51	794.262,21	266.381,39	17.431,35	156.603,56	12,68	33,54
NOV	8.345.798,77	8.488.052,98	286.267,35	18.409,75	(446.931,31)	-5,36	3,37
DEZ	7.492.585,18	7.121.812,52	308.425,15	16.129,95	46.217,56	0,62	4,33

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ao examinar, em 2011, o indicador I-1, percebe-se que, em cinco dos doze meses, o mesmo enquadrado-se na categoria de alerta, tanto no que se refere a faixas inferiores ($-10\% \leq x < -5\%$), nos meses de fevereiro, abril e novembro, quanto no que se refere a faixas superiores ($10\% < x \leq 15\%$), nos meses de julho e outubro; ou seja, houve uma oscilação entre a cobertura e a não cobertura dos custos dos serviços/produtos executados, das despesas administrativas e das perdas.

Constatou-se que nesse ano ocorreu um estorno de perdas de R\$ 73.624,98, em março, efetuado no SIAFI por motivo de correção de lançamento anterior. Destacam-se, nesse ano, os faturamentos de julho, novembro e dezembro, em torno de R\$ 8 milhões, bem acima dos faturamentos dos demais meses.

No que se refere ao indicador I-2, verifica-se que em fevereiro, abril e maio, enquadrado-se na faixa de averiguação, revelando que os gastos com as atividades do PROD, de APP ou aqueles relacionados às atividades secundárias prestadas pela OMPS se mantiveram bem próximos às Despesas Administrativas incorridas nos Setores ADM da OMPS. Isso ocorreu porque nesses meses, os custos foram relativamente baixos, resultantes possivelmente de menores consumos de matéria-prima, ou manutenção de máquinas e equipamentos utilizados, ou ainda, remuneração do pessoal da PROD.

Uma observação a ser destacada, embora que não detalhada na DRP, é o fato de que, nos meses de julho, setembro e dezembro, os Custos dos Produtos Vendidos somaram R\$ 12.403.225,98, representando, aproximadamente, metade da soma dos custos totais do ano,

que somaram R\$ 26.526.972,51. Isso foi provocado pela construção de 200 Lanchas Escolares, fruto de parceria firmada entre o FNDE, a MB e a EMGEPRON.

Tabela 3 – Síntese das DRP de 2012 – valores específicos mensais.

Mês	Faturamento (R\$)	Custos (R\$)	Desp. Adm. (R\$)	Perdas (R\$)	Result. Líq. (R\$)	RL/ (F-D) (%)	DA/CSPV (%)
JAN	702.586,21	387.965,95	273.635,90	36.506,68	4.477,68	0,64	70,53
FEV	236.708,06	225.524,29	268.191,74	51.400,00	(308.407,97)	-130,29	118,92
MAR	3.382.125,97	2.689.822,16	268.112,81	40.555,44	383.635,56	11,34	9,97
ABR	2.243.809,53	1.782.789,63	373.957,99	45.272,81	41.789,10	1,86	20,98
MAI	1.041.430,49	870.899,69	230.182,48	50.643,09	(110.294,77)	-10,59	26,43
JUN	2.755.361,08	2.387.802,38	241.971,57	36.841,88	88.745,25	3,22	10,13
JUL	1.164.061,87	682.139,18	281.368,27	25.227,31	175.327,11	15,06	41,25
AGO	2.194.359,60	1.305.280,48	261.388,05	1.081,08	626.609,99	28,56	20,03
SET	8.211.031,00	8.802.939,22	275.145,77	22.242,10	(889.296,09)	-10,83	3,13
OUT	1.153.785,92	848.463,02	269.916,97	20.949,78	14.456,15	1,25	31,81
NOV	4.147.398,97	1.996.617,26	323.078,70	28.286,37	1.799.416,64	43,39	16,18
DEZ	5.693.003,62	7.098.738,95	337.630,77	1.464,96	(1.744.831,06)	-30,65	4,76

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ao analisar o indicador I-1 no ano de 2012, verifica-se que, em sete dos doze meses, o mesmo aponta para a faixa de averiguação, pois sinaliza que a OMPS obteve um montante maior de Custos, Despesas e Perdas do que de Faturamento nos meses de fevereiro, maio, setembro e dezembro, faixa inferior. Contudo, em julho, agosto e novembro, o indicador se encontra na faixa superior de averiguação, ou seja, a BNN esteve por faturar além do necessário para manutenção das atividades desenvolvidas em função dos clientes, sendo que a OMPS somente pode faturar pelos serviços prestados em suas atividades principais às OM clientes, além de seus custos e despesas administrativas, a uma taxa, cujo percentual máximo é de 5% sobre os custos e despesas administrativas.

Observa-se que nos meses de setembro e dezembro o item resultado líquido apresentou valores negativos de R\$ 889.296,09 e R\$ 1.744.831,06, respectivamente, pois os gastos desses dois meses superaram o faturamento. Isso ocorre em função dos períodos de manutenção de navios da MB, bem como altos gastos em decorrência da entrega destes serviços, inclusive para clientes extra MB, com docagens e reparos em geral.

Observa-se ainda que, em fevereiro, os dois indicadores analisados possuíam maior distanciamento da faixa de normalidade no ano, sendo que o Resultado Líquido foi negativo em 130,29%, em decorrência do menor faturamento do ano, seguido também da maior perda com pessoal no ano analisado. Essa perda acarretada notavelmente por falta de serviço e possivelmente em virtude também de licenças, visto que fevereiro é o mês mais curto do ano e, corriqueiramente, possui feriados.

No que diz respeito ao indicador I-2, observa-se que janeiro, fevereiro e julho também estão na faixa de averiguar, estreitando essa relação de Despesa/Custo, ou seja, quanto mais próximo estão as grandezas de Despesa e Custo, mais o indicador tende à faixa de averiguação. Porém, o mês de fevereiro apresenta um índice de 118,92%, considerado elevadíssimo, por ser esperado de até 20%, significando que os gastos dos setores PROD, APP e outros relacionados às atividades secundárias prestadas pela OMPS, se mantiveram próximo às Despesas Administrativas incorridas nos Setores ADM da OMPS, estando a causa ligada ao baixo faturamento, com pouco ingresso de recursos ou direitos a receber, por conta da baixa demanda de serviços.

Há também de se destacar uma concentração baixa de Perdas no mês de agosto (R\$ 1.081,08). Estas perdas ocorreram em virtude de menos cumprimento de penas disciplinares; menos licenças; ociosidade por falta de material ou de equipamentos e por falta de serviço em

setores não imprescindíveis; além de faltas e atrasos, independentemente do motivo, greves de servidores civis da OMPS e retrabalho, entre outros.

Tabela 4 – Síntese das DRP de 2013 – valores específicos mensais.

Mês	Faturamento (R\$)	Custos (R\$)	Desp. Adm. (R\$)	Perdas (R\$)	Result. Líq. (R\$)	RL/ (F-D) (%)	DA/CSPV (%)
JAN	591.651,51	267.702,74	235.221,81	42.896,49	45.830,47	7,75	87,87
FEV	883.736,77	652.941,26	217.828,79	24.324,80	(11.358,08)	-1,29	33,36
MAR	4.634.057,78	4.280.318,02	343.909,27	27.481,82	(17.651,33)	-0,38	8,03
ABR	982.956,87	732.596,19	261.278,46	761,28	(11.679,06)	-1,19	35,66
MAI	1.189.543,84	870.595,22	242.518,37	39.845,52	36.584,73	3,08	27,86
JUN	5.450.950,42	5.071.654,79	230.752,23	52.786,80	95.756,60	1,76	4,55
JUL	911.144,99	681.544,46	353.099,03	9.723,56	(133.222,06)	-14,62	51,81
AGO	1.943.109,48	1.187.587,30	247.714,70	63.144,93	444.662,55	22,88	20,86
SET	6.525.964,28	6.150.698,23	251.215,25	61.595,69	62.455,11	0,96	4,08
OUT	1.561.759,45	447.372,26	238.203,44	41.248,76	834.934,99	53,46	53,25
NOV	6.455.063,14	1.905.902,73	244.320,36	108.419,80	4.196.420,25	65,01	12,82
DEZ	4.579.070,49	8.284.156,13	243.405,98	66.714,40	(4.015.206,02)	-87,69	2,94

Fonte: Elaborado pelos autores.

O ano de 2013 se inicia na faixa de atenção durante os quatro primeiros meses. O custo de janeiro foi o menor do ano, contribuindo para que o indicador I-1 ficasse na faixa de atenção. Possivelmente isto ocorreu devido aos gastos menores com material e serviços.

Chama maior atenção o mês de novembro, quando houve um alto faturamento, gerando o I-1 muito acima da normalidade na faixa superior, resultante possivelmente de faturamento a clientes extra-MB que, pode acarretar percentuais superiores a 5% para este índice, lembrando que está autorizada a cobrança desses clientes, os valores de mercado de seus produtos e serviços, desde que estes sejam maiores que o total dos custos incorridos, confirmando o ocorrido em novembro.

Em dezembro, os custos incorridos somaram o dobro do faturamento, ocasionando um resultado líquido negativo de R\$ 4.015.206,02; isso porque houve grandes apropriações de custos de serviços realizados no período, gerando um indicador I-1 negativo.

No que concerne ao indicador I-2, o mês de janeiro se destaca, atingindo 87,87% diante de uma faixa de normalidade de até 20% do Custo. Isso indica que os custos incorridos no processo de produção neste período são baixos, com pouco ingresso de recursos ou direitos a receber, principalmente por ainda não terem sido repassados os recursos do Governo Federal, ocasionando baixa requisição de serviços pelas OM clientes.

Tabela 5 – Síntese das DRP de 2014 – valores específicos mensais.

Mês	Faturamento (R\$)	Custos (R\$)	Desp. Adm. (R\$)	Perdas (R\$)	Result. Líq. (R\$)	RL/ (F-D) (%)	DA/CSPV (%)
JAN	749.314,75	399.065,73	281.144,64	50.220,72	18.883,66	2,52	70,45
FEV	3.966.105,70	3.535.018,69	252.855,74	39.963,35	138.267,92	3,49	7,15
MAR	2.589.153,63	2.181.674,82	276.102,51	19.314,56	112.061,74	4,33	12,66
ABR	2.861.767,10	2.495.404,78	269.541,01	39.027,54	57.793,77	2,02	10,80
MAI	3.007.369,88	2.939.513,85	231.038,78	46.041,72	(209.224,47)	-6,96	7,86
JUN	2.967.955,70	2.547.980,14	278.210,95	85.260,54	56.504,07	1,90	10,92
JUL	3.096.548,29	2.803.263,23	276.902,58	59.925,22	(43.542,74)	-1,41	9,88
AGO	3.081.244,59	2.600.066,76	250.805,67	57.832,40	172.539,76	5,60	9,65
SET	2.944.183,87	2.842.941,60	242.364,52	74.462,30	(215.584,55)	-7,32	8,53
OUT	3.395.975,51	3.109.636,24	239.260,45	54.469,04	(7.390,22)	-0,22	7,69
NOV	2.800.792,34	2.450.040,03	248.744,18	18.528,30	83.479,83	2,98	10,15
DEZ	3.265.718,09	3.083.523,34	251.053,87	31.399,50	(100.258,62)	-3,07	8,14

Fonte: Elaborado pelos autores.

O ano de 2014 apresentou o item de Resultado Líquido negativo em cinco dos doze meses, sendo que o indicador I-1 está na normalidade em seis dos doze meses. Também foi percebido que em maio e setembro ocorreram faixas inferiores de alerta, desfavoráveis em 6,96% e 7,32% respectivamente, em virtude de que os custos estiveram bem próximos do faturamento, não possuindo recursos necessários para cobrir todos os gastos.

Torna-se indispensável comentar a respeito de 2014 o destaque do indicador I-2 do mês de janeiro, já que o referido se sobressai em relação aos demais. Este foi o único mês em que a OMPS esteve na faixa de averiguar, indicando que teve uma capacidade de faturamento que cobriu seus custos dos serviços/produtos executados, suas despesas administrativas e suas perdas em 70,45%. Isso advém pelo mesmo motivo relatado nos anos de 2012 e 2013, preparações para a Copa. Em todos os demais meses de 2014, a faixa de normalidade predomina neste indicador.

Tabela 6 – Síntese das DRP de 2015 – valores específicos mensais.

Mês	Faturamento (R\$)	Custos (R\$)	Desp. Adm. (R\$)	Perdas (R\$)	Result. Líq. (R\$)	RL/ (F-D) (%)	DA/CSPV (%)
JAN	2.751.620,24	738.295,12	251.311,89	32.105,34	1.729.907,89	62,87	34,04
FEV	(821.316,01)	618.747,72	233.668,67	16.891,20	(1.690.623,60)	205,84	37,76
MAR	5.481.869,86	5.234.153,81	218.512,11	16.148,64	13.055,30	0,24	4,17
ABR	2.540.893,38	2.273.848,54	213.049,42	17.405,44	36.589,98	1,44	9,37
MAI	2.829.097,30	2.433.299,61	268.001,20	10.747,99	117.048,50	4,14	11,01
JUN	3.974.107,48	2.501.344,34	325.113,63	7.507,39	1.140.142,12	28,69	13,00
JUL	3.695.093,24	3.189.953,51	271.896,60	26.019,45	207.223,68	5,61	8,52
AGO	2.524.887,84	2.121.768,81	269.740,97	3.307,36	130.070,70	5,15	12,71
SET	2.394.745,03	2.862.536,71	306.557,15	6.211,80	(780.560,63)	-32,59	10,71
OUT	2.691.527,52	2.510.063,01	320.017,15	5.417,88	(143.970,52)	-5,35	12,75
NOV	2.481.334,50	2.164.275,66	301.338,03	16.405,20	(684,39)	-0,03	13,92
DEZ	3.036.631,88	3.275.052,84	274.030,61	0,00	(512.451,57)	-16,88	8,37

Fonte: Elaborado pelos autores.

Fevereiro de 2015 apresenta o indicador I-1 em 205,84%, na faixa superior de mensuração. Para entender este ocorrido, é necessário saber que em janeiro desse ano, face à implantação do Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), contas utilizadas até dezembro de 2014 na contabilização dos Custos prevista pela Sistemática OMPS tiveram de ser alteradas; contudo, houve ajustes retroativos de valores em fevereiro, ou seja, acertos de saldos foram realizados para a contabilização das contas. Esse procedimento ocorreu para reparar inconsistências que poderiam afetar os resultados e indicadores relativos ao 1º trimestre do ano. Ressalta-se que, em consequência desse ajuste, o mês de março foi impactado, dobrando praticamente seu faturamento; contudo esse mês apresentou o item de Resultado Líquido positivo, levando o indicador I-1 para a faixa de normalidade. É natural que, com a implantação e homologação da metodologia de novos sistemas, acabam ocorrendo adversidades, mas que logo são detectadas e sanadas.

Em relação ao indicador I-2, observa-se que janeiro e fevereiro apresentaram-se na faixa superior de alerta, devido aos custos do período começarem a se manter distantes das despesas administrativas, ocasionando uma espécie de aviso para a OMPS não entrar na faixa de averiguação, e tentar manter-se na faixa de normalidade.

Nota-se que não houve Perdas com mão de obra no mês de dezembro, o que pode ter ocorrido com possíveis dificuldades do Sistema SIGO, responsável por relatórios de mão de obra e apropriações, ou ainda por escassez de tempo hábil no apontamento das horas trabalhadas.

É importante ressaltar os resultados negativos do item Resultado Líquido, de setembro a dezembro deste ano, certamente em função do Dique Flutuante Cidade do Natal ter avariado

no período, impedindo reparos nos navios, ademais, 2015 foi um ano com fortes restrições orçamentárias advindas do Governo Federal.

4.3 Resultados da Análise

Como resultado da análise, a Tabela 7 apresenta um comparativo dos indicadores anuais e da média dos indicadores mensais.

Tabela 7 – Análise da convergência dos indicadores mensais aos anuais.

Anos	2011		2012		2013		2014		2015	
	Anual	Média Mensal	Anual	Média Mensal	Anual	Média Mensal	Anual	Média Mensal	Anual	Média Mensal
I-1	0,35%	1,35%	0,25%	-6,42%	4,28%	4,14%	0,18%	0,32%	0,73%	21,59%
I-2	8,72%	27,13%	11,71%	31,18%	10,18%	28,59%	10,00%	14,49%	10,87%	14,70%

Fonte: Elaborado pelos autores.

De forma geral, certifica-se que há uma convergência entre os indicadores mensais comparados aos anuais, apresentando tais índices na faixa de normalidade.

Entretanto, ao fazer a observação detalhada das médias mensais, as faixas de atenção, alerta e averiguação dos dois indicadores foram notabilizadas nos anos 2011, 2012, 2013 e 2015, sendo 2014 o único ano em que todas as faixas de mensuração das médias mensais atingiram a normalidade, apresentando convergência aos indicadores anuais.

Nos anos de 2011 e 2013, o indicador I-2 apontou para faixa de atenção para 27,13% e 28,59%, respectivamente, ficando acima da faixa de normalidade que é de 20%, não convergindo aos anuais. Os gastos médios mensais com as atividades de PROD, de APP ou aqueles relacionados às atividades secundárias prestadas pela OMPS, se mantiveram bem próximos às Despesas Administrativas. Isso estreita a relação das grandezas de Despesa e Custo, consequentemente o indicador tende à faixa de averiguação.

No ano de 2012, os dois indicadores da média mensal encontram-se em alerta, não convergindo aos anuais. O indicador I-1 foi negativo em 6,42% resultado de um menor faturamento do ano, explicado pelo mês de fevereiro, com -130,29%), e explicado também pela maior perda com pessoal registrada no ano. Já o indicador I-2, pode ser explicado pelos 118,92% de averiguar superior, o qual influenciou muito para obter uma média mensal de 31,18% superior.

Ao analisar 2015, verifica-se que média mensal esteve na faixa superior de averiguação em 21,59%, não convergindo ao indicador anual de normalidade. Isso pode ser explicado pelos ajustes de valores ocorridos em fevereiro na contabilização das contas por estorno efetuado no SIAFI para acertos de saldos.

Portanto, é de suma importância observar que ocorrem oscilações quando os indicadores são calculados a partir dos valores específicos de cada mês, e não de forma acumulada. Os custos vão incorrendo mensalmente; os setores responsáveis emitem as faturas correspondentes às OS e, nesse momento, o cliente certifica a fatura. Todavia, dependendo da complexidade do serviço, as OS só se encerram após alguns meses, pois existem Períodos de Manutenção Geral (PMG), que podem durar 30 dias ou mais, e Períodos de Docagem Rápida (PDR), que podem durar 30, 60, 90 dias, ou mais, ocorrendo uma sazonalidade.

5 Conclusão

Esta pesquisa teve por objetivo, mensurar as faixas de desempenho mensal com base nas DRP da BNN, e verificar se apresentam convergência aos indicadores anuais, no período de 2011 a 2015. As DRP foram tabuladas no Excel e, em seguida, foram calculados os indicadores de desempenho de cada mês, ao longo dos anos de 2011 a 2015.

Os indicadores foram calculados mês a mês, mas o COFAMAR avalia o desempenho das OMPS apenas trimestralmente, quando as DPR são consolidadas para as reuniões dos seus Assessores. Assim, este trabalho buscou verificar o desempenho sob outro ponto de vista, usando os indicadores calculados mensalmente para a BNN.

Verifica-se que, de forma geral, nos anos de 2011 a 2015, há uma convergência entre os indicadores mensais e os anuais, confirmada a partir da mensuração das faixas de avaliação de desempenho, que apontam para as faixas de normalidade. Entretanto, ao fazer a observação detalhada das médias mensais, as faixas de atenção, de alerta e de averiguação dos dois indicadores foram percebidas nos anos de 2011, 2012, 2013 e 2015, sendo 2014 o único ano em que todas as faixas de mensuração das médias mensais atingiram a normalidade, apresentando convergência aos indicadores anuais.

Apesar de os resultados apontarem que, de forma geral, há convergência da média dos indicadores mensais aos anuais, e que as faixas de avaliação de desempenho estão na faixa de normalidade, altas oscilações de custos e faturamento ocorreram a partir da autorização da administração para aplicar parte do faturamento em compras e investimentos, e por ocorrer períodos de sazonalidade, com manutenção e docagens. O estudo conclui, então, que a análise de indicadores de desempenho realizada apenas trimestralmente, que aponta para um desempenho satisfatório, constitui um paralogismo, ao encobrir desempenhos mensais insatisfatórios.

O estudo pôde expressar a ligação da contabilidade de custos com a utilização dos indicadores desempenho na gestão da Administração Pública, em especial neste período atual de restrições orçamentárias, o que exige dos administradores governamentais um maior conhecimento técnico no uso de ferramentas eficientes e eficazes. Dessa forma, a mensuração do desempenho organizacional é tarefa de suprema importância, pois existem vários indicadores de desempenho de alta complexidade que conseguem abranger todas as peculiaridades do desempenho organizacional; porém, toda organização necessita das medidas de desempenho para promover sua eficiência.

Referências

ALONSO, Marcos. Custos no Serviço Público. **Revista do Serviço Público**. Ano 50, n.1. Brasília: ENAP, 1999.

BAPTISTA, Aline Neves; SILVA, Anderson Soares. A adoção de faixas de relevância para a análise gerencial dos indicadores de desempenho das Organizações Militares Prestadoras de Serviços Industriais da Marinha do Brasil com base nas informações de custos. In: Congresso Brasileiro de Custos, 17., 2010, Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte, 2010.

BASE NAVAL DE NATAL. **Histórico**. Disponível em: <<http://www.mar.mil.br/bnn/historico.htm>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

BEUREN, Ilse. Maria. Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. **Revista Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v.5 n. 1, p. 61-66, fev. 1993.

BEZERRA FILHO, João Eudes. Custos no setor público. In: Encontro Gaúcho sobre a Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, 1., 2013, Porto Alegre. **Anais...** Porto Alegre, 2013.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 5 fev. 2016.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 7 fev. 2016.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/Irf>>. Acesso em: 15 mar. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 15 mar. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MACHADO, Nelson; HOLANDA, Victor Branco de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro. v. 44, n. 4, p. 791-820, Jul./Ago. 2010.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público: Modelo para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo. Atlas, 2008.

OLIVEIRA FILHO, José Alceu de; FADUL, Élvia. Flexibilização da gestão pública com um modelo híbrido de administração gerencial: O contrato de autonomia de gestão na marinha do Brasil. **Revista Gestão e Planejamento**, ano 7, n. 14, p. 31- 42. Salvador: Jul./ Dez., 2006.

PETRUCCI, Vera Lúcia; UMBELINO, Lícia Maria (Org.). **Sistema OMPS Organizações Militares Prestadoras de Serviços**. Ações premiadas no 4º Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal - Prêmio Hélio Beltrão. Brasília: ENAP, p. 251, 2000.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTANA Esdras Carlos de; SILVA, A. S.; LEAL Rodrigo Barreiros. Avaliação de Desempenho por meio das Informações de Custos: A Importância dos Aspectos Comportamentais no Processo de Controle Gerencial de Organizações da Marinha do Brasil. In: Congresso Internacional de Custos, 12., 2011. **Anais...** Punta Del Este, Uruguai, 2011.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte Geral**. 5. ed. Brasília: STN, 2012.

SECRETARIA GERAL DA MARINHA. **SGM-304: Normas Sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços**. Brasília, DF, 2008. 1 v.

SILVA, Anderson Soares; GRACILIANO, Erivelton Araújo. Contabilidade de custos na administração pública: o caso das organizações militares prestadoras de serviços. XVII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte, MG, 3 a 5 de novembro de 2010

SILVA, A. S.; GRACILIANO, E. A.; SIQUEIRA, J. R. M. de. O Emprego do Custeio por Absorção na Marinha do Brasil: O Caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços. X Prêmio Contador Geraldo de La Rocque. **Revista Pensar Contábil**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, v. 12, n. 49. Rio de Janeiro, RJ, Set./ Dez. 2010.