

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

Aline Neves Baptista (MB) - alinebap@yahoo.com

Anderson Soares Silva (DFM/MB) - andersoncapita@yahoo.com.br

Resumo:

O presente trabalho descreve o caso da criação das novas faixas de desempenho para a avaliação institucional das Organizações Militares Prestadoras de Serviços, levando-se em consideração aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos no seu processo de controle. Assim, o objetivo final deste estudo foi verificar se a utilização das novas faixas de desempenho, no processo de análise gerencial das OMPS, propiciou a ocorrência de resultados superiores aos obtidos na metodologia de avaliação anterior. Para o alcance do objetivo pretendido foi realizada uma análise detalhada das principais características do sistema de avaliação de desempenho das OMPS, sob o aspecto econômico-financeiro, com ênfase nos aspectos comportamentais/motivacionais envolvidos nesse processo. Diante dos resultados obtidos após a implantação da iniciativa objeto deste estudo, foi possível depreender que tal medida contribuiu para uma melhora da eficiência das OMPS e, por conseguinte, da qualidade do gasto das mesmas, comparando-se os resultados dos indicadores obtidos por tais organizações em termos econômicos. Assim, observou-se que houve uma melhora, no patamar de 58%, no indicador de Resultado Líquido apurado pelas OMPS no exercício de 2009 comparativamente ao exercício de 2007, ano de implantação da iniciativa. Da mesma forma, verifica-se pelo quadro acima que o indicador de Despesas Administrativas apurado por essas organizações foi melhor, em quase 62% das OMPS, no ano de 2009 em comparação a 2007.

Palavras-chave: Avaliação. Desempenho. Comportamental.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

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

Resumo

O presente trabalho descreve o caso da criação das novas faixas de desempenho para a avaliação institucional das Organizações Militares Prestadoras de Serviços, levando-se em consideração aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos no seu processo de controle. Assim, o objetivo final deste estudo foi verificar se a utilização das novas faixas de desempenho, no processo de análise gerencial das OMPS, propiciou a ocorrência de resultados superiores aos obtidos na metodologia de avaliação anterior. Para o alcance do objetivo pretendido foi realizada uma análise detalhada das principais características do sistema de avaliação de desempenho das OMPS, sob o aspecto econômico-financeiro, com ênfase nos aspectos comportamentais/motivacionais envolvidos nesse processo. Diante dos resultados obtidos após a implantação da iniciativa objeto deste estudo, foi possível depreender que tal medida contribuiu para uma melhora da eficiência das OMPS e, por conseguinte, da qualidade do gasto das mesmas, comparando-se os resultados dos indicadores obtidos por tais organizações em termos econômicos. Assim, observou-se que houve uma melhora, no patamar de 58%, no indicador de Resultado Líquido apurado pelas OMPS no exercício de 2009 comparativamente ao exercício de 2007, ano de implantação da iniciativa. Da mesma forma, verifica-se pelo quadro acima que o indicador de Despesas Administrativas apurado por essas organizações foi melhor, em quase 62% das OMPS, no ano de 2009 em comparação a 2007.

Palavras-chave: Avaliação. Desempenho. Comportamental.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

A Marinha do Brasil criou no ano de 1994 o sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). Conceitualmente, OMPS é a organização militar que presta serviços a outras organizações militares e, eventualmente, a organizações extramarinha, efetuando a cobrança pelos serviços prestados, em uma das seguintes áreas: industrial; ciência e tecnologia; e hospitalar.

O referido sistema buscava, fundamentalmente, o aprimoramento dos controles internos e a determinação mais eficiente dos custos das Organizações Militares Prestadoras de Serviços. Nesse contexto, segundo Silva, Davis e Viveiros (2008), entra em cena a questão da qualidade do gasto público, onde a eficiência da administração pública torna-se essencial, dada à necessidade de redução de custos e de aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos.

Para a consecução de tais objetivos foram estabelecidos indicadores econômico-financeiros com o propósito de mensurar o desempenho das OMPS, ficando a responsabilidade pela análise dos resultados obtidos, por estas organizações, com a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM). Destaca-se que o principal demonstrativo contábil que servia, e serve até os dias de hoje, como fonte de informações para a construção dos referidos indicadores foi denominado, no âmbito da Marinha, como Demonstrativo de Resultado do

Período (DRP). O mencionado documento guarda estreita relação com o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), amplamente utilizado na iniciativa privada.

Assim, a DFM, enquanto Órgão Central de Contabilidade da Marinha do Brasil (MB), elabora trimestralmente o relatório econômico-financeiro (REF) das OMPS com o propósito de prover, aos diversos setores da Administração Naval, elementos sobre o desempenho econômico-financeiro das referidas organizações. Tal documento é expedido compreendendo a seguinte periodicidade: janeiro a março; janeiro a junho; janeiro a setembro; e janeiro a dezembro.

Nesse sentido, o mencionado documento contribui para orientar os assessores do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR), quanto à interpretação dos resultados obtidos pelas OMPS. Além disso, tem por objetivo apresentar aspectos relevantes que devem ser considerados por ocasião da realização das análises gerenciais das OMPS. Essas análises, realizadas pela DFM têm como um de seus pilares a avaliação de desempenho por meio dos resultados dos indicadores econômico-financeiros obtidos por cada OMPS.

Destaca-se que, nesse processo, a DFM se norteia por parâmetros de referência, previamente estabelecidos. Sendo que a permanência de uma OMPS dentro desses parâmetros é entendida como uma situação de normalidade para a realidade das OMPS. Entretanto, cabe ressaltar que apesar de reunidas sob uma denominação comum, cada OMPS possui características próprias, que são, na maioria das vezes, bem distintas entre si. Assim, mesmo quando da análise de duas Bases Navais ou de dois Hospitais Distritais, diferenças do tipo: tamanho da OM, equipamentos instalados, tipos de serviços prestados e mão-de-obra empregada tornam estas duas OMPS distintas.

Além disso, apesar de não existir um indicador específico para o Resultado Líquido, até o ano de 2006, criou-se o entendimento, por ocasião da divulgação do DRP, de que resultados negativos apontariam para uma má gestão organizacional por parte dos titulares das OMPS avaliadas.

Dessa forma, a faixa de normalidade para o Resultado Líquido de uma OMPS consistia estar no “azul”, ou seja, a OMPS deveria obter um resultado positivo. No mesmo sentido, as OMPS que apurassem um Resultado Líquido negativo, ou seja, que se encontrassem no “vermelho”, estariam fora da faixa de normalidade. Tal situação acabou por gerar um comportamento disfuncional entre os gestores das OMPS conhecido na Marinha como síndrome do “azul *versus* vermelho”.

Com isso, diversos gestores de OMPS vinham pleiteando a ocorrência de mudanças na análise dos indicadores obtidos por suas organizações, ao longo do período em que a mencionada faixa de avaliação esteve em vigor. Tal fato ocorria, primordialmente, pela percepção criada tanto para as organizações avaliadas, como para seus Comandos Superiores e Órgãos de Direção Setorial, de que quaisquer resultados obtidos fora das faixas de normalidade estariam indicando problemas na gestão das organizações objeto da avaliação.

Assim, uma organização que obtivesse um resultado líquido levemente negativo estaria enquadrada na mesma faixa de outra com resultado fortemente negativo, por exemplo. Ou seja, aquela organização que não tivesse atingido os patamares estabelecidos como parâmetros de normalidade acabava por ser vista como problemática independentemente do grau de desvio apurado.

Essa situação não levava em consideração os aspectos comportamentais envolvidos em qualquer sistema de avaliação de desempenho. Tal fato poderia contribuir de forma negativa no grau de motivação dos gestores das OMPS em buscar a melhora contínua dos seus indicadores, dado que se acabava por dar um tratamento igualitário aos desiguais.

No entanto, nos dias de hoje, diversos autores destacam a percepção de justiça por parte do avaliado como elemento chave para a efetividade dos sistemas de avaliação de desempenho. A preocupação com a reação dos avaliados perante seu processo de avaliação

tornou-se um aspecto fundamental para o entendimento e a busca de um sistema de avaliação de desempenho efetivo.

Assim, a DFM desenvolveu estudos com o propósito de ampliar as faixas de avaliação dos indicadores obtidos pelas OMPS, levando-se em consideração os aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos nesse processo. Dessa maneira, foram criadas quatro faixas de relevância para a avaliação dos indicadores de desempenho abordados na análise gerencial das OMPS.

Diante do exposto, o presente trabalho descreve o caso da criação das novas faixas de desempenho para a avaliação institucional das OMPS, levando-se em consideração aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos no seu processo de controle. Assim, o problema a ser respondido pela presente pesquisa é: a observância de aspectos comportamentais/motivacionais em processos de avaliação de desempenho pode contribuir para a consecução de resultados melhores? Dessa forma, o objetivo final deste estudo foi verificar se a utilização das novas faixas de desempenho, no processo de análise gerencial das OMPS, propiciou a ocorrência de resultados superiores aos obtidos na metodologia de avaliação anterior.

2 Revisão de Literatura

2.1 Apuração de Custos na Administração Pública

Alonso (1999) enfatiza que para avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação gerencial mais refinada que a despesa: os custos. Por fim, ao defender a aplicação de custos no setor público, Alonso (1999, p.45) afirma que sua apuração e sua divulgação podem exercer papel de “poderosos instrumentos de controle social”, por permitir aos usuários e à auditoria a avaliação de eficiência dos serviços prestados. Dessa forma, o mesmo autor destaca a utilidade dos custos como instrumento de detalhamento do planejamento estratégico e seletividade de cortes orçamentários, quando da necessidade de se tomarem decisões de redução nos gastos públicos. Para Alonso (1999) os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Assim, os sistemas de custo desempenham um papel importante nos processos decisórios e na avaliação do desempenho institucional.

No combate a idéia de alguns críticos que defendem que a contabilidade de custos não teria serventia para as organizações governamentais, em função de existir a obrigatoriedade da prestação dos serviços, mesmo que seja deficitário, Leone (2000) afirma que o fato da prestação de alguns serviços públicos serem de caráter obrigatório, não diminui a importância da implantação da contabilidade de custos, pois ela não serve somente para verificar a viabilidade da manutenção de tais serviços, mas para controlar e comparar o custo da prestação dessa mesma atividade em períodos diferentes, por exemplo: se o serviço for deficitário, a contabilidade de custos pode demonstrar até que ponto ele é deficitário e até que ponto poderia se empregar outros meios mais baratos para realizá-los, além do fato que saber o custo das atividades realizadas serve para realização do planejamento e do orçamento público (ALMEIDA; BORBA, 2005). Por fim, Almeida e Borba (2005) destacam que a realização da gestão de custos na administração pública pode proporcionar muitos benefícios relacionados com a melhor aplicação dos recursos, quando orientada ao controle e à tomada de decisão. Na questão do controle, ela pode ser um poderoso instrumento para verificar questões referentes a desperdício, roubo ou má utilização desses recursos. Na questão da tomada de decisão, pode produzir informações importantes quando fornece dados sobre o custo das atividades realizadas, que poderão permitir decisões do tipo, terceirizar ou não, atividades que podem ter esta prerrogativa.

2.2 Mensuração e Avaliação de Desempenho

Simons (*apud* Olson e Slater, 2002) afirma haver três elementos fundamentais para qualquer sistema de controle e avaliação, são eles: o estabelecimento dos padrões de desempenho; a mensuração do desempenho ante os padrões estabelecidos e a tomada de ações corretivas, caso os padrões não sejam alcançados. Schmidt, Kiemele e Berdine (1999), por sua vez, consideram que um sistema de mensuração de desempenho deve ser compreensível, equilibrado, completo e refletir melhorias.

Assim, o sistema de medição de desempenho deve fornecer elementos para a tomada de decisão, em um processo que exige dados coletados, processados, agregados e apresentados com uma conveniente frequência e suficiente precisão (MIRANDA; SILVA, 2002). Em consonância com esse pensamento, Anthony e Govindarajan (2002, p. 560) afirmam que “um sistema de avaliação de desempenho bem projetado deve permitir um adequado equilíbrio dos parâmetros de avaliação em todos os níveis da organização”. Anthony e Govindarajan (2002) ressaltam, ainda, a importância da concessão de incentivos no processo de avaliação de desempenho. Segundo os autores (*op.cit.*, p.614), “os indivíduos são influenciados tanto por incentivos positivos como por incentivos negativos”. Nesse sentido, para os mesmos autores, um incentivo positivo, ou “prêmio”, é um evento que resulta em maior satisfação dos anseios pessoais; já um incentivo negativo, ou “punição”, é um evento que resulta numa redução da satisfação dos anseios pessoais (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Sem dúvida, a preocupação com a reação dos avaliados perante seu processo tornou-se um aspecto fundamental para o entendimento e a busca de um sistema de avaliação de desempenho efetivo. Hedge e Teachout (2000), por exemplo, ressaltam que a aceitabilidade do sistema por parte do avaliado é crítica para os efeitos do sistema de avaliação de desempenho sob a motivação dos funcionários. Dentro desse contexto, diversos autores destacam a percepção de justiça por parte do avaliado como elemento chave para a efetividade dos sistemas de avaliação de desempenho (Hedge e Teachout, 2000; Cook e Crossman; 2004).

3 Metodologia

Diante da existência de várias taxonomias de tipos de pesquisa, no presente trabalho será adotada a de Vergara (2003) que propõe classificar as pesquisas quanto aos fins pretendidos e quanto aos meios propostos. Dessa forma, pode-se classificar a presente pesquisa como exploratória e descritiva quanto aos fins. Exploratória, porque visou buscar a identificação da aplicação de conceitos teóricos sobre custos em organizações industriais e prestadoras de serviços do setor público federal, especificamente no âmbito da Marinha do Brasil, tendo em vista que há pouco conhecimento acumulado nesta área. Descritiva, pois se buscou expor as características do Sistema OMPS, em especial aquelas que se referem à utilização de indicadores econômico-financeiros no processo de controle gerencial das OMPS.

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa documental e de campo, utilizando-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa, de acordo com Yin (2001). Documental e de campo, porque envolveu a coleta de dados primários através da análise de documentos internos não acessíveis ao público em geral. Estudo de caso, porque concentrou esforços na análise de apenas uma organização, na busca por um maior grau de aprofundamento sobre o assunto.

Diante do exposto, e tendo em vista o objetivo a que se propôs esta pesquisa, o estudo de caso apresentou-se como a técnica mais indicada, por ser aquela que possibilita alcançar um maior nível de profundidade sobre o assunto, permitindo, por conseguinte, um maior poder de análise. A análise consistiu na descrição do caso estudado, onde por força da inexistência de casos semelhantes, bem como pela natureza exploratória, não foram utilizados

instrumentos auxiliares nas atividades de tabulação de dados. Por fim, destaca-se que a presente pesquisa possui limitações típicas de estudos em ciências sociais que lidam com a imprevisibilidade do fenômeno humano. Além disso, o próprio tema de estudo, avaliação de desempenho na administração pública, é complexo, sendo que na sua avaliação podem ter ocorrido reducionismos a fim de se realizar as análises.

4 A Contabilidade de Custos no Sistema OMPS

As OMPS utilizam-se do sistema de acumulação de custos por ordem de serviço (OS) ou ordem de produção (OP), haja vista que trabalham sob encomenda. Os principais conceitos envolvidos no processo de custeio, seguem as definições contidas na teoria contábil, de acordo com as normas internas da Marinha; e são:

- a) gastos;
- b) custos;
- c) despesas;
- d) perdas;
- e) custos diretos; e
- f) custos indiretos (BRASIL, 2008).

Destaca-se que, de acordo com as normas em vigor, mensalmente, as OMPS devem confrontar os valores reais de seus custos indiretos e de suas despesas administrativas, apropriados em conformidade com os procedimentos previstos nas normas em vigor, com os respectivos valores orçados/faturados para o período, a fim de verificar a correção dos índices e das taxas aplicados no seu faturamento para a recuperação dos custos indiretos e despesas administrativas incorridos no período.

4.1 A Análise Gerencial e a Avaliação do Desempenho Econômico-Financeiro das OMPS

A DFM tem por atribuição realizar a análise gerencial das OMPS, bem como acompanhar o desempenho econômico-financeiro das mesmas. Um dos instrumentos utilizados para o cumprimento da mencionada tarefa é o Relatório Econômico-Financeiro (REF) das OMPS, elaborado trimestralmente, com o propósito de prover, aos diversos setores da Alta Administração Naval, elementos sobre o desempenho econômico-financeiro das OMPS nos períodos de: janeiro a março; janeiro a junho; janeiro a setembro; e janeiro a dezembro. Para a confecção do REF, são utilizados diversos demonstrativos dentre os quais se destacam: Demonstrativo de Resultado do Período (DRP); Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE) das OMPS, que representam os gastos fixos dessas organizações.

Inicialmente é preciso destacar que as OMPS, após a realização de todos os lançamentos no SIAFI, consolidam mensalmente suas informações sobre custos, despesas e faturamentos no DRP. Tal documento, à semelhança do Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), utilizado na iniciativa privada, contribui para a análise do desempenho econômico das OMPS. Então, o DRP é enviado para a DFM que consolida as informações produzindo o REF. Esse relatório analisa os atos praticados pelos gestores das OMPS consubstanciados em registros contábeis do SIAFI e nos documentos comprobatórios encaminhados à DFM. O REF é submetido trimestralmente à apreciação do Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR), para efeito de avaliação do quadro geral das OMPS, em termos de desempenho, bem como para servir de subsídio ao processo decisório no âmbito da Alta Administração Naval.

Os principais conceitos, relativos ao resultado econômico do período, utilizados nos relatórios de análise emitidos trimestralmente pela DFM, como subsídio à tomada de decisão por parte do COFAMAR, de acordo com as normas internas da Marinha, possuem os seguintes significados:

- a) Faturamento – representa o somatório das faturas emitidas pela OMPS no período;

b) Custo dos Produtos/Serviços Vendidos – representa o somatório dos custos dos produtos ou serviços realizados;

c) Despesas Administrativas – representa o somatório das despesas administrativas com pessoal, serviços e material;

d) Resultado Operacional – demonstra se o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os custos dos serviços/produtos executados e as despesas administrativas; e

e) Resultado Líquido – demonstra se o faturamento da OMPS foi suficiente para cobrir os custos dos serviços/produtos executados, as despesas administrativas e as perdas.

No que concerne à avaliação de desempenho das OMPS, merece destaque o fato de que com as informações oriundas do DRP possibilitou-se o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro. Dentre os indicadores de desempenho na análise realizada trimestralmente pela DFM, destacam-se os seguintes:

a) Resultado Bruto/(Faturamento – Descontos) - tem por finalidade indicar que percentual do faturamento, foi destinado a cobrir as despesas administrativas e as perdas;

b) Despesas Administrativas/Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos - tem por finalidade avaliar o percentual dos gastos das OMPS com seus setores e atividades administrativas em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos; e

c) Resultado Operacional/(Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos + Despesas Administrativas) - tem por finalidade avaliar a correção do faturamento das OMPS. Este índice deve ser de no máximo 5%, pois a OMPS somente pode faturar pelos serviços prestados em suas atividades, além de seus custos e despesas administrativas, a taxa cujo percentual máximo é de 5% sobre os custos e despesas administrativas.

Tais indicadores são analisados de acordo com a realidade de cada organização, tendo sido estabelecido parâmetros de referência entendidos como dentro da normalidade. Com o propósito de proporcionar as condições adequadas para o correto entendimento do assunto em lide, a seguir será apresentada a metodologia de análise anterior ao processo de mudança objeto deste estudo.

4.2 A Situação Anterior

A análise realizada pela DFM tinha como um de seus pilares a avaliação de desempenho por meio dos resultados dos indicadores econômico-financeiros obtidos por cada OMPS. Entretanto, em tal análise era estabelecido um único parâmetro de referência entendido como dentro da normalidade para a realidade das OMPS. No quadro a seguir são apresentados alguns dos principais indicadores avaliados pela DFM:

Indicadores	Faixas de normalidade
Resultado Líquido/(Faturamento – Descontos) <i>Finalidade: avaliar o resultado econômico da OMPS no período, depois de cobertos os custos, as despesas administrativas e as perdas.</i>	em 2006 não havia avaliação para este indicador
Despesas Administrativas/Custos <i>Finalidade: avaliar o percentual dos gastos das OMPS com seus setores e atividades administrativas em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos.</i>	menor ou igual à média de cada categoria de OMPS

Fonte: Relatório Econômico-Financeiro das OMPS 4º trimestre de 2006

Quadro 1 – Indicadores

Conforme já mencionado, tal situação não vinha apresentando resultados considerados como os mais adequados pela Alta Administração Naval, bem como não atendia aos anseios

dos titulares das OMPS que eram avaliados da mesma forma, apesar das peculiaridades inerentes a cada organização.

Assim, por ocasião da 134ª Reunião do COFAMAR, no sentido do aprimoramento da análise sobre o Sistema OMPS, com o propósito de fornecer à Alta Administração Naval subsídios à tomada de decisão, o Diretor de Finanças da Marinha determinou que diversas modificações fossem implementadas no processo anteriormente executado.

Assim, a Divisão de Análise Gerencial, responsável pela emissão dos relatórios econômico-financeiros das OMPS, iniciou os estudos atinentes ao assunto em lide, no sentido de encontrar a solução mais adequada para a criação de categorias diferenciadas para a avaliação de desempenho das mencionadas organizações.

4.3 A Nova Situação

Para o estabelecimento das novas categorias de avaliação e faixas de normalidade foram levantados os valores médios históricos registrados de 2000 a 2006, no SIAFI, para as OMPS, principalmente, no que tange aos seguintes aspectos:

- a) Faturamento;
- b) Custos dos Serviços Prestados/Custos dos Produtos Vendidos;
- c) Despesas Administrativas; e
- d) Perdas.

Dessa forma, os mencionados valores serviram como parâmetro inicial para o cálculo das faixas de desempenho. Além disso, verificaram-se os valores de indicadores econômico-financeiros normalmente praticados por outras organizações públicas e privadas com o propósito de realizar o *benchmark*.

Por fim, para o estabelecimento das faixas de avaliação, foram consideradas as metas de desempenho desejáveis de acordo com o previamente estabelecido pela Alta Administração Naval.

A análise das diversas variáveis acima mencionadas para o estabelecimento das novas faixas de avaliação teve por objetivo evitar que se chegasse a valores influenciados fortemente por informações passadas que não estivessem condizentes com a realidade atual da Administração Pública Federal, que tem buscado continuamente desenvolver estilos de gestão com enfoque gerencial voltados para o alcance de uma visão de futuro. Após a definição dos patamares para as faixas de avaliação foi criado um quadro de monitoria visual onde cada faixa de avaliação recebeu uma cor diferenciada com o propósito de fixar na mente das pessoas a nova realidade no processo de avaliação das OMPS.

Destaca-se que, a partir de então, criou-se o entendimento que as OMPS que obtivessem resultados de indicadores, sobretudo na faixa vermelha, necessitariam de uma averiguação mais detalhada, por parte dos seus Órgãos de Direção Setorial e Comandos Imediatamente Superiores, sobre os motivos que deram causa a tal situação.

Dessa forma, o estabelecimento das quatro faixas de desempenho teve como escopo permitir a distinção entre os pequenos desvios, em relação aos padrões de normalidade estabelecidos, e os resultados que efetivamente contribuíram para uma avaliação de desempenho negativa das OMPS, visando a auxiliar as análises a serem efetuadas por parte de seus Órgãos de Direção Setorial/Comandos Imediatamente Superiores.

Com a referida medida esperava-se atuar em aspectos comportamentais dos gestores das OMPS com o propósito de motivá-los a buscar uma melhora nos indicadores de desempenho de suas organizações.

Assim, as novas faixas de avaliação ficaram estabelecidas de acordo com o quadro a seguir, passando a vigorar na análise de janeiro a setembro de 2007.

Indicadores	Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
	Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
Resultado Líquido/ (Faturamento – Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
Despesas Administrativas/ Custos				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$

Fonte: Relatório Econômico-Financeiro das OMPS 3º trimestre de 2007.

Quadro 2 – Faixas de Normalidade

Diante do teor das modificações realizadas, como última etapa da implementação das novas faixas de avaliação, ficou estabelecido 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 que desejassem participar das referidas reuniões para apresentar os principais aspectos do relatório econômico-financeiro das OMPS à luz dos novos parâmetros de avaliação.

O propósito principal dessas reuniões foi o de facilitar o processo de comunicação interna das mudanças postas em prática, contribuindo-se assim para a sedimentação de um novo paradigma no que concerne à cultura de avaliação das OMPS.

Deve-se destacar que as mencionadas reuniões tornaram-se rotineiras, sendo realizadas trimestralmente, antes das reuniões do COFAMAR a fim de prover os assessores dos membros do referido conselho das informações necessárias para a tomada de decisão naquilo que concerne ao desenvolvimento do Sistema OMPS.

5 Resultados Qualitativos e Quantitativos Concretamente Mensurados

A partir da adoção das novas faixas de avaliação de desempenho foram apurados os seguintes resultados, conforme os quadros a seguir. Destaca-se que por questões de segurança das informações as organizações não serão identificadas, porém suas informações poderão ser obtidas junto à DFM.

OMPS	Resultado Líquido / (Faturamento - Descontos)		Despesas Administrativas / Custos	
	2007	2009	2007	2009
OMPS A	-40,0%	-10,2%	8,6%	11,6%
OMPS B	1,0%	1,1%	10,8%	15,7%
OMPS C	1,1%	1,7%	5,5%	3,4%
OMPS D	-2,5%	0,4%	15,9%	16,8%
OMPS E	11,0%	2,6%	18,5%	11,5%
OMPS F	3,6%	0,2%	6,0%	3,3%
OMPS G	0,8%	-0,8%	0,0%	0,0%
OMPS H	-32,4%	2,3%	11,3%	10,5%
OMPS I	0,1%	2,1%	8,0%	9,0%
OMPS J	3,0%	1,6%	5,0%	4,2%
OMPS K	4,0%	1,0%	7,2%	5,7%
OMPS L	-30,2%	-13,1%	45,1%	66,3%
OMPS M	12,2%	4,3%	18,5%	22,1%
OMPS N	17,4%	29,9%	54,5%	19,6%
OMPS O	-0,1%	-0,1%	28,0%	35,0%
OMPS P	24,6%	6,9%	33,5%	29,2%
OMPS Q	1,5%	0,2%	36,9%	23,2%
OMPS R	-0,6%	0,3%	25,6%	18,1%

OMPS S	0,6%	-4,3%	19,2%	18,7%
OMPS T	-4,5%	0,6%	29,5%	41,1%
OMPS U	0,8%	0,7%	10,8%	9,1%
OMPS V	-0,1%	0,4%	13,5%	10,4%
OMPS W	-0,2%	-0,2%	21,2%	14,3%
OMPS X	0,0%	-2,3%	17,2%	30,2%
OMPS Y	1,5%	-3,7%	16,2%	13,9%
OMPS Z	0,0%	0,1%	19,9%	17,8%



**58% das OMPS apresentaram
melhora no indicador**

**62% das OMPS apresentaram
melhora no indicador**

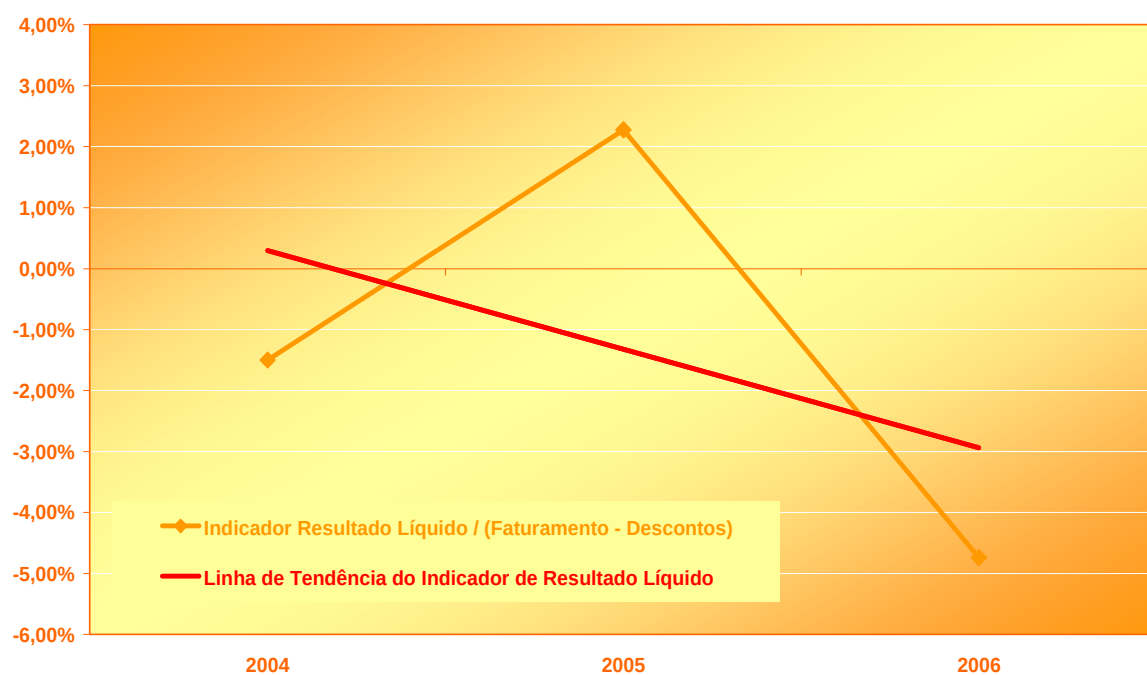
Fonte: Relatório Econômico-Financeiro das OMPS (4ºTRIM2007 e 4ºTRIM2009)

Quadro 3 – Indicadores de Resultado Líquido e Despesas Administrativas

A análise do quadro acima demonstra que 58% das OMPS melhoraram os resultados no indicador referente ao Resultado Líquido. Cabe ressaltar que a apresentação de resultados líquidos elevados deve ser evitada, visando a não descapitalizar as OM clientes desnecessariamente. Quanto às Despesas Administrativas, também se apurou uma melhora de 62% nos resultados apurados pelas OMPS em relação ao ano de 2007.

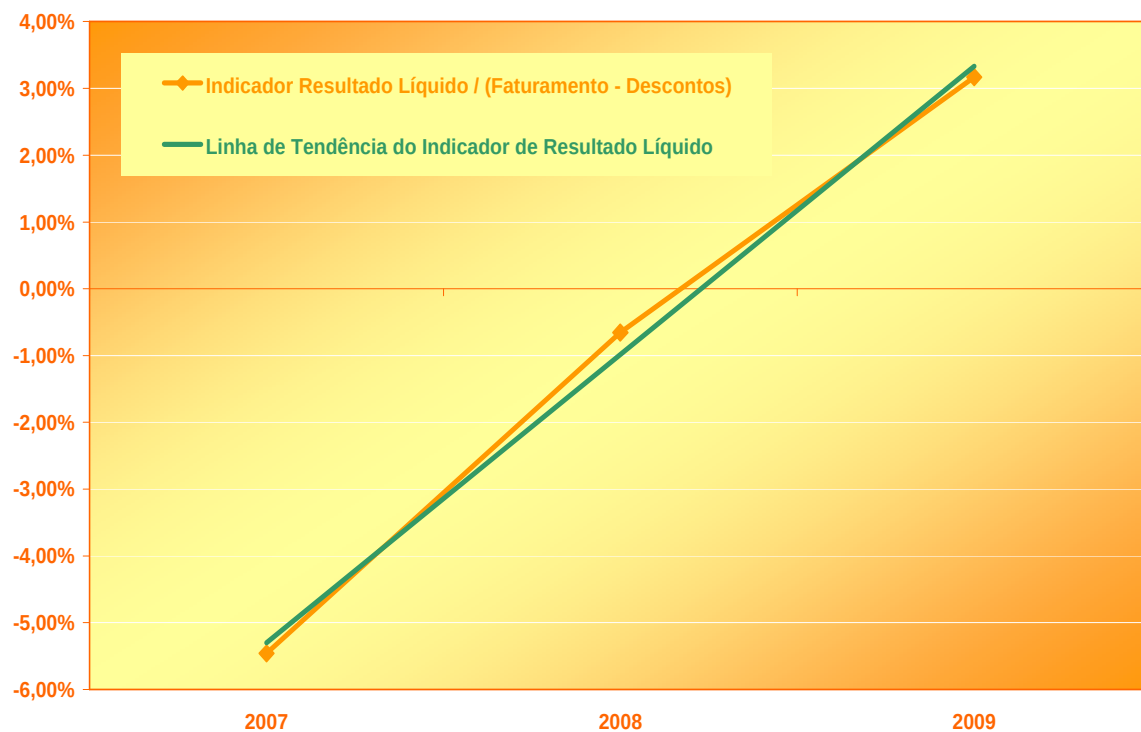
Como forma de corroborar os resultados anteriormente apresentados, calculou-se os indicadores de Resultado Líquido a partir do somatório dos resultados das OMPS no período de 2004 a 2009. Além disso, traçou-se uma linha de tendência para os indicadores apurados no período anterior ao ano de implantação do quadro de faixas de normalidade (2004 a 2006) e outra para os indicadores apurados nos exercícios seguintes (2007 a 2009), como pode ser observado nas figuras 1 e 2.

Na figura 1, os resultados apurados pelo indicador de Resultado Líquido no período de 2004 a 2006, triênio anterior ao ano de implantação das faixas de normalidade, apresentam tendência negativa, ou seja, resultados cada vez mais negativos. Entretanto, no período de 2007 a 2009, após a divulgação do novo critério de avaliação dos resultados, a linha de tendência é positiva, demonstrando que os resultados vem melhorando ao longo dos anos, aproximando-se de zero, como pode ser observado na figura 2.



Fonte: Elaboração própria.

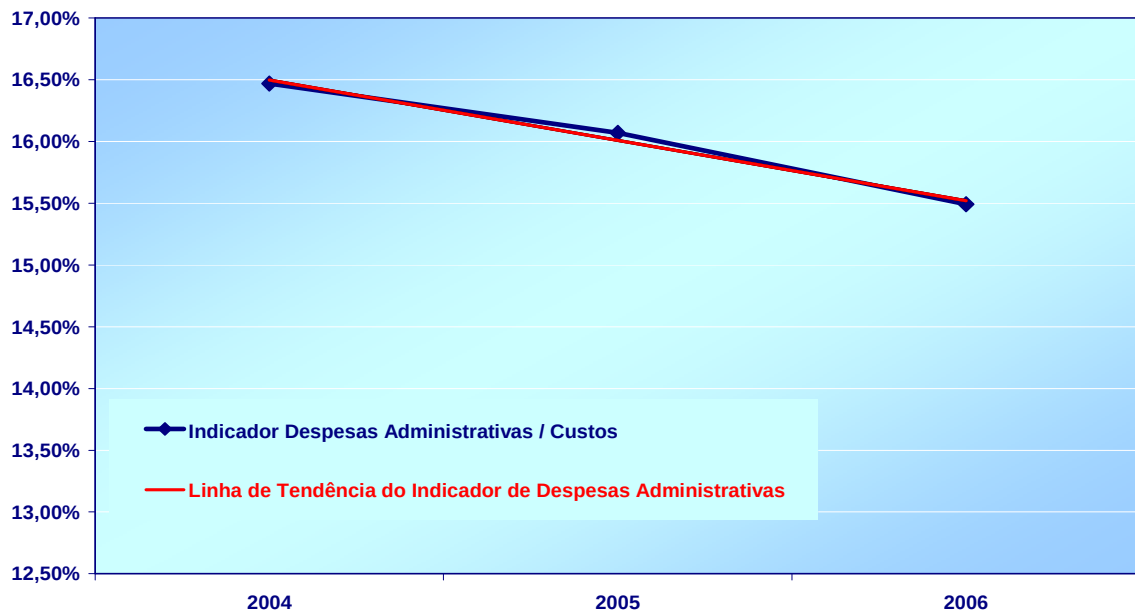
Figura 1 – Indicador de Resultado Líquido e Linha de Tendência para os anos de 2004 a 2006



Fonte: Elaboração própria.

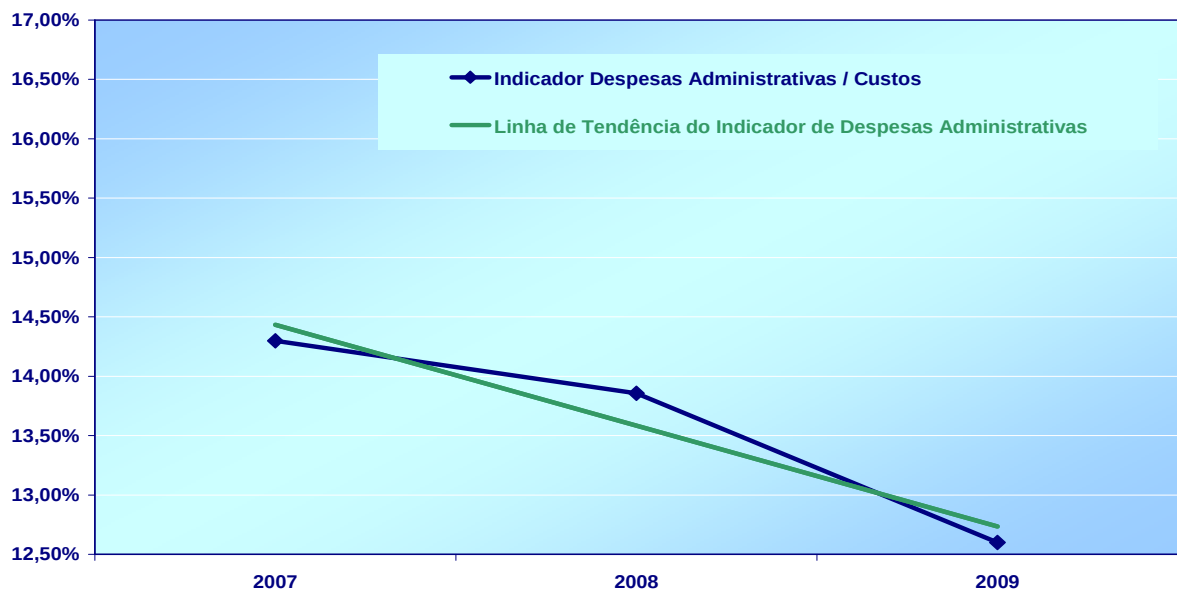
Figura 2 – Indicador de Resultado Líquido e Linha de Tendência para os anos de 2007 a 2009

A mesma metodologia foi empregada para a análise do indicador de Despesas Administrativas, conforme exposto nas figuras 3 e 4 a seguir.



Fonte: Elaboração própria

Figura 3 – Indicador de Despesas Administrativas e Linha de Tendência para os anos de 2004 a 2006



Fonte: Elaboração própria

Figura 4 – Indicador de Despesas Administrativas e Linha de Tendência para os anos de 2007 a 2009

Em que pese o fato de que nas figuras 3 e 4 é possível observar uma tendência de queda das despesas administrativas em relação aos custos das OMPS, deve-se ressaltar que a

taxa de queda deste indicador, a partir de 2007, teve um incremento na sua velocidade. Isso se deve ao fato de que o coeficiente angular da linha de tendência para 2007/2009 possui inclinação no valor de -0,0085, enquanto a inclinação de 2004/2006 possui inclinação no valor de -0,0049, caindo portanto a uma velocidade menor.

6 Considerações finais

O presente trabalho procurou descrever o caso da criação das novas faixas de desempenho para a avaliação institucional das OMPS, levando-se em consideração aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos no seu processo de controle. Com o objetivo final de verificar se a utilização dessas novas faixas de desempenho, no processo de análise gerencial das OMPS, propiciou a ocorrência de resultados superiores aos obtidos na metodologia de avaliação anterior. Para o alcance do objetivo pretendido neste estudo, buscou-se em primeiro lugar o embasamento teórico necessário à compreensão do tema em lide, através da revisão de literatura, exposta na seção 2, que contribui para a definição de um plano de referência utilizado como elemento balizador do desenvolvimento da pesquisa. Além disso, foi realizada uma análise detalhada das principais características do sistema de avaliação de desempenho das OMPS, sob o aspecto econômico-financeiro, com ênfase nos aspectos comportamentais/motivacionais envolvidos nesse processo. Diante das características e propósitos deste trabalho optou-se pela adoção do estudo de caso como estratégia de pesquisa. A estrutura analítica consistiu na descrição do caso estudado, tomando-se por base as informações contidas nos documentos disponíveis, seguida de uma análise qualitativa, onde se procurou relacionar os resultados obtidos no trabalho de campo ao plano de referência desenvolvido.

Diante dos resultados obtidos após a implantação da presente iniciativa objeto deste estudo, é possível depreender que tal medida contribuiu para uma melhora da eficiência das OMPS, comparando-se os resultados dos indicadores obtidos pelas mesmas em termos econômicos, conforme exposto no Quadro 3. Assim, analisando-se o quadro mencionado, é possível observar que houve uma melhora, no patamar de 58%, no indicador de Resultado Líquido apurado pelas OMPS no exercício de 2009 comparativamente ao exercício de 2007, ano de implantação da iniciativa. Da mesma forma, verifica-se pelo quadro acima que o indicador de Despesas Administrativas apurado por essas organizações foi melhor, em quase 62% das OMPS, no ano de 2009 em comparação a 2007.

Diante do exposto, pode-se inferir que os resultados apurados apontam para o fato de que os Sistemas de Avaliação de Desempenho, para atingir níveis mais elevados de comprometimento dos indivíduos, mais do que serem bem estruturados com regras e indicadores claros, devem oferecer algo aos seus participantes. Tais observações vão ao encontro do que foi levantado no referencial teórico, no qual autores como Hedge e Teachout (2000) e Cook e Crossman (2004) defendem a percepção de justiça como elemento chave para a efetividade de tal prática. Assim, ao buscar levar em consideração os anseios dos gestores das OMPS no que concerne à sua avaliação, com base nos indicadores econômico-financeiros, a DFM contribui para a ocorrência de comportamentos mais adequados às estratégias traçadas pela Alta Administração Naval para aquelas organizações.

Nesse sentido, buscou-se propiciar a ocorrência de um sentimento maior de justiça organizacional no que se refere aos parâmetros utilizados para avaliar o desempenho das organizações objeto de estudo, contribuindo-se para uma melhoria da qualidade dos gastos efetuados pela Marinha no período analisado.

Referências

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J.A. Gestão de custos na administração pública: aplicação do custeio por absorção e do custeio variável em um laboratório de análises clínicas. In: IX

Congresso Internacional de Custos. 2005. Florianópolis. **Anais eletrônicos...** Disponível em: < http://www.intercostos.org/documentos/custos_516.pdf >. Acesso em 13 set. 2009.

ALONSO, M. **Custos no Serviço Público**. Revista do Serviço Público – Ano 50, Nº. 1. Brasília: ENAP, 1999.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. **SGM-304 – Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços**. Brasília, DF, 2008.

COOK, J. and CROSSMAN, A. *Satisfaction with performance appraisal system: a study of role perceptions*. **Journal of Managerial Psychology**, v. 19, n. 5, p. 526-541, 2004.

HEDGE, J.W.; TEACHOUT, M.S. *Exploring the concept of acceptability as a criterion for evaluating performance measures*. **Group & Organization Management**, v. 25, p. 22-44, 2000.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M. e FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implementação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MIRANDA, L.; SILVA, J. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

OLSON, E. M.; SLATER, S. F. *The balanced scorecard, competitive strategy and performance*. **Business Horizons**, v. 45, n. 3, p. 11-17, May/June, 2002.

SCHMIDT, S. R.; KIEMELE, M. J.; BERDINE, R. J. **Knowledge-based management**. Colorado Springs: Air Academy Press & Associates, LLC, 1999. p. 195.

SILVA, A. S.; DAVIS, M. D.; e VIVEIROS, A. R. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: o Estabelecimento dos Gastos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil**. Revista do Serviço Público. Brasília, v. 59, n. 4, p. 421-440, out./dez. 2008.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. Tradução de Daniel Grassi.