

Gastos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil: análise dos custos fixos das Organizações Militares Prestadoras de Serviços

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

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

Resumo:

O presente estudo teve por objetivo verificar como a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) estabeleceu um novo indicador de desempenho, com base nas informações de custos, das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), diante da necessidade da Alta Administração Naval saber qual seria o montante de recursos a ser disponibilizado para a sobrevivência dessas organizações, em uma situação onde o nível de suas atividades fosse próximo de zero. A referida necessidade justificava-se pelos constantes cortes orçamentários sofridos pela Marinha do Brasil (MB). A resposta a essa questão demandou informações das parcelas fixas e variáveis dos gastos, as quais não se encontravam disponíveis no Sistema das OMPS. Assim, diante dos propósitos deste trabalho, optou-se pela adoção do estudo de caso como estratégia de pesquisa, por possibilitar o alcance de uma maior profundidade sobre o assunto. Dos resultados encontrados, foi possível depreender que o indicador estabelecido pela DFM encontra-se alinhado com as finalidades principais da contabilidade de custos, de acordo com a literatura utilizada. Assim, verificou-se que o conhecimento da participação dos custos fixos nos gastos totais das OMPS, propiciou a ocorrência da possibilidade de redução dessa parcela dos gastos totais no orçamento da MB. No período analisado, verificou-se que o patamar de custos fixos dentre os gastos totais foi reduzido da ordem de 49% para 41%, contribuindo na tomada de decisão quanto à alocação de recursos da MB.

Palavras-chave: Custos Fixos. Avaliação. Gastos de Posse Estratégica.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental

Gastos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil: análise dos custos fixos das Organizações Militares Prestadoras de Serviços

Resumo

O presente estudo teve por objetivo verificar como a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM) estabeleceu um novo indicador de desempenho, com base nas informações de custos, das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), diante da necessidade da Alta Administração Naval saber qual seria o montante de recursos a ser disponibilizado para a sobrevivência dessas organizações, em uma situação onde o nível de suas atividades fosse próximo de zero. A referida necessidade justificava-se pelos constantes cortes orçamentários sofridos pela Marinha do Brasil (MB). A resposta a essa questão demandou informações das parcelas fixas e variáveis dos gastos, as quais não se encontravam disponíveis no Sistema das OMPS. Assim, diante dos propósitos deste trabalho, optou-se pela adoção do estudo de caso como estratégia de pesquisa, por possibilitar o alcance de uma maior profundidade sobre o assunto. Dos resultados encontrados, foi possível depreender que o indicador estabelecido pela DFM encontra-se alinhado com as finalidades principais da contabilidade de custos, de acordo com a literatura utilizada. Assim, verificou-se que o conhecimento da participação dos custos fixos nos gastos totais das OMPS, propiciou a ocorrência da possibilidade de redução dessa parcela dos gastos totais no orçamento da MB. No período analisado, verificou-se que o patamar de custos fixos dentre os gastos totais foi reduzido da ordem de 49% para 41%, contribuindo na tomada de decisão quanto à alocação de recursos da MB.

Palavras-chave: Custos Fixos. Avaliação. Gastos de Posse Estratégica.

Área temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introdução

A busca pelo aperfeiçoamento administrativo do aparelho estatal no Brasil não é um fato recente. Porém, nos últimos anos o tema da eficiência do Estado vem assumindo cada vez mais um papel de relevância dentro da nossa sociedade.

Com isso, entra em cena a questão da qualidade do gasto público, onde a eficiência da gestão pública torna-se essencial, dada à necessidade de redução de custos e de aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos.

A alegação anterior encontra respaldo no pensamento de Schwengber (2007) ao afirmar que um dos três níveis de análise da qualidade do gasto público é a eficiência com que, uma vez alocados os recursos públicos entre as distintas funções do governo, esses recursos são transformados em bens e serviços públicos. Segundo o referido autor, nesse nível, qualidade implicaria eficiência na utilização de recursos públicos. Schwengber (2007, p. 6) acrescenta, ainda, que:

Duas questões estão no centro de qualquer diagnóstico sobre a qualidade do gasto público: i) quanto menos o governo poderia gastar para atingir os mesmos resultados; ii) quanto melhor poderiam ser os resultados, dado os níveis atuais de gasto público. As metodologias não-paramétricas permitem responder essas questões uma vez que mensuram as diferenças de produtividade e eficiência entre as unidades administrativas.

Nesse contexto, a Marinha do Brasil (MB), através das iniciativas propostas pelo Governo Federal nos últimos anos, percebeu a necessidade de substituição da administração

pública burocrática pela administração gerencial, criando um sistema para a gestão de suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS).

Entretanto, as recentes restrições orçamentárias, impostas às Forças Armadas, geraram a necessidade da MB conhecer o nível necessário de comprometimento dos recursos orçamentários a ela provisionados com a manutenção e funcionamento das estruturas de suas OMPS em um cenário de inexistência de serviços a serem prestados ou com um nível de atividade próximo de zero. Essa informação deveria ser levada em consideração a fim de possibilitar um melhor planejamento dos recursos orçamentários a serem destinados àquelas organizações.

Apesar das conquistas alcançadas nos últimos anos pela MB em relação ao controle de custos em suas OMPS, os dados necessários à obtenção da informação acima citada não foram previstos no arcabouço conceitual inicial do Sistema OMPS. Por esse motivo, a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), Órgão Central de Contabilidade da Marinha, passou a desenvolver estudos na busca do valor adequado desse montante, ao qual se denominou Gastos de Posse Estratégica (GPE).

Em síntese, se perquiriu qual seria o volume de recursos orçamentários necessários para manter uma OMPS na hipótese de que nenhum cliente encomendasse qualquer produto ou serviço. A resposta a essa questão demandaria informações das parcelas fixas e variáveis dos gastos, as quais não se encontravam disponíveis nas OMPS.

Assim, o presente trabalho versa sobre como foi possível, diante das limitações existentes, obter os GPE e utilizá-los como indicadores de desempenho das OMPS. Com o propósito de propiciar um melhor entendimento do assunto, a seguir serão apresentados os principais aspectos conceituais do Sistema OMPS.

1.1 Sistema OMPS

Em 1994, o Sistema OMPS foi implantado no âmbito da Marinha do Brasil, visando solucionar a preocupação existente entre a Alta Administração Naval, quanto à incapacidade de mensuração dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços (BRASIL, 2008). Tal preocupação encontrava origem, principalmente, nos seguintes fatos:

- a) constantes déficits financeiros dessas organizações; e
- b) desconhecimento de outras posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a correta avaliação das diversas atividades desenvolvidas nessas organizações (BRASIL, 2008).

Diante de tal cenário, percebeu-se a necessidade de criação de um sistema que permitisse:

- a) o conhecimento dos gastos efetivos de operação dessas organizações, separados em custos de produção/prestação de serviços e gastos inerentes às atividades administrativas; e
- b) a gerência dos ativos, isto é, domínio perfeito das disponibilidades financeiras, conhecimento dos faturamentos efetuados e da imobilização dos estoques. Para operacionalizar a implantação do sistema foram utilizadas duas ferramentas: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos, por meio da adoção do custeio por absorção.

Conceitualmente, OMPS é a organização militar que presta serviços a outras organizações militares e, eventualmente, a organizações extramarinha nas áreas industrial, ciência e tecnologia e hospitalar; efetuando a cobrança pelos serviços prestados, a partir dos custos e despesas por ela incorridos (BRASIL, 2008).

Assim, é possível perceber que à semelhança das empresas privadas, o relacionamento do tipo “fornecedor x cliente” passou a ser buscado pelas OMPS. Vale ressaltar que uma OMPS não visa lucro, pois isso oneraria a própria Marinha que é o seu principal “cliente”,

devendo, portanto, faturar o necessário para cobrir os seus gastos, de acordo com o preconizado nas normas internas da Marinha.

1.2 Relevância do Tema e Justificativa da Pesquisa

As tentativas de verificação empírica da aplicação de conceitos teóricos, oriundos do ambiente acadêmico, são valiosas tanto para os teóricos quanto para os práticos de qualquer área de conhecimento. Ressalta-se que quando uma dessas tentativas refere-se a uma área de conhecimento vital para o êxito de organizações que dão sustentação à nossa sociedade, a sua relevância fica ainda mais elevada.

Nesse sentido, o controle de custos pode ser apontado como um dos fatores críticos para o sucesso de qualquer organização. No entanto, essa preocupação não deve ficar restrita ao setor privado, ao contrário, ela deve ser essencial na área pública, onde problemas de falta de recursos são acentuados diante das demandas da sociedade.

Assim, o tema abordado no presente trabalho reveste-se de importância teórica, tendo em vista que o assunto estudado revela-se enriquecedor da moderna literatura voltada para a administração pública, ao constataremos o pequeno número de trabalhos acadêmicos com foco na análise e na compreensão dos sistemas de custos utilizados pelas organizações da esfera pública.

Por fim, a presente pesquisa justifica-se pelas recentes demonstrações do aumento da importância dada pelo Governo Federal ao emprego da Contabilidade de Custos na Gestão Pública, em especial no que diz respeito à sua capacidade de contribuir para o incremento da qualidade do gasto público. Dentre as mencionadas demonstrações pode-se citar a construção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SICGOV), homologado no início do ano de 2010, sob a coordenação da Secretaria-Executiva do Ministério de Fazenda.

1.3 Problema e Objetivos de Pesquisa

Vergara (2003, p.21) dá a seguinte definição para problema: “é uma questão não resolvida, é algo para o qual se vai buscar resposta, via pesquisa”.

Assim, o problema a ser respondido pela presente pesquisa é: como a Diretoria de Finanças da Marinha conseguiu estabelecer um novo indicador de desempenho das OMPS, com base nas informações de custos, diante da necessidade da Alta Administração Naval em saber qual seria o montante de recursos financeiros a ser disponibilizado para a sobrevivência dessas organizações, em uma situação onde o nível de suas atividades fosse próximo de zero?

Se o problema é uma questão a investigar, objetivo “é um resultado a alcançar” (VERGARA, 2003, p.25).

Dessa forma, seguindo o que nos ensina Vergara (2003), o objetivo final deste estudo foi verificar como foi possível, diante das limitações existentes, obter os GPE e utilizá-los como indicadores de desempenho no Relatório Econômico-Financeiro (REF) das OMPS, encaminhados trimestralmente à Alta Administração Naval pela DFM. Com isso, pretende-se possibilitar um aprofundamento dos conhecimentos sobre custos existentes na área pública, através de estudos empíricos sobre o funcionamento das OMPS.

Como objetivo intermediário, buscou-se apresentar novos caminhos para avaliação de organizações públicas, levando-se em consideração o custo fixo de manutenção das mesmas. Para atingir tais objetivos, o presente estudo encontra-se organizado em cinco seções.

Na primeira destas, a introdutória, buscou-se realizar a contextualização do tema, bem como demonstrar sua relevância e os motivos que justificaram a execução da pesquisa. Além disso, foram elencados os objetivos que se pretende alcançar, visando responder ao problema de pesquisa formulado.

A segunda seção tem por objetivo apresentar o construto teórico utilizado na pesquisa, que alicerçará o estudo por meio de uma revisão bibliográfica com ênfase em Contabilidade

de Custos e sua aplicação na Administração Pública, por constituírem-se nas pedras basilares da pesquisa. Nessa seção foi abordada a teoria relativa à contabilidade de custos, apresentando-se algumas abordagens consideradas como referência no que se refere à análise de custos em relação ao volume de atividades.

Na terceira seção foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi delineada.

Na quarta seção foi realizada a caracterização do caso da definição dos GPE pela DFM, abordando-se os aspectos relativos ao seu desenvolvimento.

Por fim, na seção 5, foram expostas as considerações finais, através de uma análise dos resultados encontrados na pesquisa, bem como da formulação das conclusões.

2 Revisão de Literatura

2.1 A Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos é definida por Horngren et al (2000) como o segmento da Contabilidade que tem a função de mensurar e reportar informações financeiras e não-financeiras relativas à aquisição ou ao consumo de recursos da organização. Já Maher (1997, p.3), define contabilidade de custos como “o campo de Contabilidade que mensura e fornece informações sobre custos”.

Assim, ao analisarmos as duas definições acima expostas é possível depreender que o principal produto da contabilidade de custos é a informação de custos, que pode ser gerada por meio de dados financeiros e não-financeiros.

Nesse sentido, as informações geradas pela contabilidade de custos devem atender, tanto às determinações legais para a confecção das Demonstrações Contábeis, quanto às necessidades gerenciais (FONSECA, 2003).

Backer e Jacobsen (1974) afirmam que a contabilidade de custos tem três finalidades principais:

- a) fornecer dados para a avaliação dos estoques e a determinação dos lucros;
- b) fornecer informações para o controle (relatórios de controle e de desempenho); e
- c) prover dados para o planejamento e a tomada de decisões (política de preços, decisões de investimento etc.).

No que se refere a essas finalidades, cada uma busca informações diferentes, visando às diversas necessidades dos usuários da contabilidade de custos. “Se os dados gerados para uma finalidade forem empregados para outra, é possível chegar-se a conclusões insatisfatórias e inadequadas” (FONSECA, 2003, p.14).

Leone (2000) afirma que existem vários tipos de custos, e que essa diversidade existe para atender as diferentes necessidades gerenciais que foram surgindo com o passar dos anos. Tal afirmação encontra respaldo no pensamento de Horngren, Datar e Foster (2005) ao afirmarem que existem custos diferentes para objetivos diferentes.

Assim, diante do objetivo do presente trabalho, será apresentada a classificação de custos quanto ao comportamento em relação ao volume de atividade, que dará o embasamento teórico para o desenvolvimento da pesquisa.

2.1.1 Custos em relação ao volume de atividade

Segundo Leone (2000, p.71), “todo custo, dentro da empresa, instituição, atividade ou processo, observa um comportamento definido diante de uma base de volume (parâmetro)”. Na classificação de custos em relação ao volume de atividades, os custos podem ser divididos em dois grandes grupos: custos fixos e custos variáveis (FONSECA, 2003).

Leone (2000, p.71) afirma que:

Os termos fixo e variável são geralmente usados para descrever como um custo reage às mudanças na atividade. Um custo variável é um custo que é proporcional ao

nível da atividade (o custo total aumenta à medida que a atividade aumenta) e um custo fixo é constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada.

Alinhados com a definição anterior, Horngren, Datar e Foster (2005, p.21) afirmam que um custo é variável quando “se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo”; e que um custo é fixo quando “não se altera em montante apesar das alterações num direcionador de custo”. Os mesmos autores ressaltam que não se deve pensar que os custos podem ser exclusivamente fixos ou variáveis, dando o exemplo do caso relativo à mão-de-obra. Assim, Horngren, Datar e Foster (2005) defendem que no caso em que os trabalhadores são pagos por peça produzida, a mão-de-obra é um custo totalmente variável; por outro lado, quando o trabalho é por expediente, o custo da mão-de-obra é adequadamente classificado como fixo.

2.2 Apuração de custos na Administração Pública

Silva e Drumond (2004, p. 3) afirmam que:

Fundamentalmente, há duas vertentes precípuas que justificam a apuração de custos no setor público, ambas em sintonia com o que propõe a Administração Pública Gerencial: primeira, a adoção dos custos como critério para a formação de preços públicos e de receitas de prestação de serviços; segunda, a redução de despesas e a conseqüente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Ao analisar essa segunda utilidade, Alonso (1999, p.39) aponta o esgotamento do modelo de gestão tradicional ou burocrático da administração pública, por enfatizar “os controles formais e o estrito cumprimento das leis” e o surgimento de correntes em defesa de um modelo de gestão de resultados, preocupado com a “melhoria do desempenho”. O mesmo autor 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. Diferentemente do setor privado, no setor público as preocupações com a gestão de custos não estão relacionadas com avaliação de estoques ou com apuração de lucros, mas sim com o desempenho dos serviços públicos, e do bem-estar da população.

Segundo Slomski (2006, p. 55) “[...] com a evolução da sociedade [...], faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos em suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões [...].” Silva (1999) defende que é importante para as entidades públicas estabelecer padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre o detalhamento dos custos e despesas e sua apropriação aos serviços.

Ratificando tal pensamento, Leone (1995) defende que contabilidade de custos levava sempre a idéia de que era um instrumento de auxílio à empresa em sua luta constante por sobrevivência e expansão, porém é técnica de extrema utilidade para o administrador público,

especialmente aquele que luta com poucos recursos para atender aos grandes problemas da coletividade.

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. Assim, 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 contabilidade de custos nas OMPS da Marinha, tendo em vista que há pouco conhecimento acumulado nesta área. Descritiva, pois buscou expor as características do Sistema OMPS, em especial aquelas que se referem ao seu sistema de custeio.

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 no âmbito da organização estudada, através da análise de documentos internos não acessíveis ao público em geral, além da aplicação de questionário.

Estudo de caso, porque concentrou esforços na análise de apenas uma organização, na busca por um maior grau de aprofundamento sobre o assunto. O estudo de caso, afirma Vergara (2003, p.49), “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país”.

Yin (2001) afirma que existem três fundamentos lógicos que representam as razões para se conduzir um estudo de caso único. Dentre eles, encontra-se a situação do “caso revelador”. Nessa situação, “o pesquisador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação científica” (YIN, 2001, p.63). Nesse sentido, é possível afirmar que a presente pesquisa, desenvolvida sob a lógica de um estudo de caso único, fundamenta-se na natureza reveladora do caso em estudo, justificando-se, assim, a escolha feita.

Além disso, tendo em vista os objetivos da 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, com isso, um maior poder de análise.

Como forma de se alcançar o referido grau de profundidade na pesquisa, optou-se pela coleta de dados primários através da realização de entrevista pessoal conduzida pelo próprio pesquisador. O entrevistado é militar, do sexo masculino, com 40 anos de idade. Tendo sido encarregado da divisão de análise gerencial das OMPS, por ocasião do estabelecimento dos GPE, perfaz um tempo total de seis anos na Diretoria de Finanças da Marinha. O referido militar é mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ).

4 O Estabelecimento dos GPE pela DFM

O estudo de caso foi realizado na divisão de análise gerencial da DFM, que tem como um de seus principais processos elaborar trimestralmente o relatório econômico-financeiro (REF) das OMPS.

Diante da impossibilidade de mensuração dos GPE, uma vez que os custos no Sistema OMPS são classificados em diretos e indiretos, buscou-se desenvolver um modelo matemático e estatístico para a realização de seu cálculo, baseado em dados históricos, tanto financeiros quanto operacionais. Porém, em face da carência de dados estatísticos suficientes, o estabelecimento conceitual desse modelo não foi viável, por não ser possível identificar um conjunto de variáveis que representasse o nível de atividade da OMPS e, ao mesmo tempo, possuísse uma forte correlação com os gastos incorridos.

Em face do exposto e levando-se em consideração que a introdução de um modelo conceitual estatístico destinado a apurar os GPE de uma OMPS não possui referencial teórico de semelhante aplicação no serviço público, a DFM elaborou uma estimativa dos GPE de todas as OMPS com base nos seguintes parâmetros:

a) foram levantados os custos indiretos anuais das OMPS, no período de 2000 a 2006. Nesse processo, observou-se que os custos indiretos das OMPS se comportaram, em sua grande maioria, como fixos (e.g., água, energia elétrica, manutenção de equipamentos/instalações, qualificação da mão-de-obra direta etc.), de forma que uma redução do nível de atividade a zero, por um curto período, provavelmente pouco reduziria o valor desses gastos;

b) foram levantadas as despesas administrativas anuais das OMPS, no período de 2000 a 2006. Da mesma forma, foi observado que as despesas administrativas das OMPS, semelhante aos custos indiretos, também se comportaram, em sua grande maioria, como fixas (e.g., energia elétrica dos setores administrativos, qualificação da mão-de-obra administrativa etc.), de forma que uma redução do nível de atividade a zero também pouco afetaria o seu montante;

c) os valores anuais dos custos indiretos e das despesas administrativas levantados no SIAFI para o período de 2000 a 2006 foram atualizados monetariamente para janeiro/2007 com base no IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo), divulgado pelo IBGE;

d) com base nesses valores monetariamente atualizados, foram calculados os valores médios anuais dos custos indiretos e das despesas administrativas; e

e) os GPE foram apurados para cada OMPS com base no somatório dos custos indiretos médios anuais acrescidos das despesas administrativas médias anuais. Assim, com base nesses parâmetros, foram estimados os GPE da OMPS evidenciados no quadro a seguir:

Valores em R\$

OMPS	Custos Indiretos (*) (valor médio de 2000 a 2006) (A)	Despesas Administrativas (*) (valor médio de 2000 a 2006) (B)	Gastos de Posse Estratégica (GPE) Estimados (*) (A) + (B)
Industriais	93.319.959,87	14.096.613,08	107.416.572,95
Ciência e Tecnologia	30.669.561,85	22.984.373,66	53.653.935,51
Hospitalares	42.232.710,63	11.920.661,47	54.153.372,10
Totais	166.222.232,35	49.001.648,21	215.223.880,56

(*) Todos os valores foram atualizados monetariamente para JAN/2007 pelo IPCA.

Fonte: Relatório Econômico-Financeiro (REF) das OMPS – 1º Trimestre de 2007

Quadro 1 – Gastos de Posse Estratégica (GPE) das OMPS estimados pela DFM

Em sequência, os valores dos GPE calculados para cada OMPS foram comparados à soma dos custos indiretos com as despesas administrativas registrados no SIAFI em 2006. Ressalta-se que os valores foram condensados por categoria de OMPS (industrial – I; ciência e tecnologia – C; e hospitalar – H).

Diante do exposto, percebeu-se que os resultados estimados para os GPE, de um modo geral, encontravam-se bem próximos aos patamares de custos indiretos e despesas administrativas registrados no SIAFI pelas OMPS no exercício anterior (2006), corrigidos pela inflação do período, indicando que os valores estimados encontravam-se consistentes. Após essa etapa, segundo o entrevistado, foi estabelecida a definição formal dos GPE, conforme a seguir:

Gastos de Posse Estratégica (GPE) de uma OMPS correspondem aos valores totais dos gastos a serem incorridos, pela MB, para a manutenção e o funcionamento das

OMPS consideradas indispensáveis, em uma situação hipotética, de inexistência de serviços a serem prestados, ou seja, com um nível de atividade igual a zero (Relatório Econômico-Financeiro das OMPS, 1º trimestre de 2007).

Como um próximo passo no processo de consolidação dessa iniciativa, encaminhou-se expediente a cada uma das OMPS solicitando a avaliação dos valores estimados dos seus GPE, com base nas experiências práticas e nas estruturas de gastos daquelas organizações, visando à sua ratificação ou à sua retificação. Segundo o entrevistado, dentre as causas que poderiam motivar as retificações estavam:

a) a inconsistência dos valores históricos registrados no SIAFI. Nesse caso, a fragilidade do sistema de controle interno da OMPS permitiu que, no período de 2000 a 2006, fossem lançados dados não consistentes no SIAFI, acarretando uma estimativa imprecisa para os GPE. Ex.: classificações incorretas de custos e despesas; violação do regime de competência; e falta de lançamentos no SIAFI;

b) a ocorrência de alterações na estrutura de gastos da OMPS, para mais ou para menos, nos últimos anos. Nessa situação, a aquisição de novos equipamentos e/ou a baixa de outros considerados obsoletos; a elevação ou redução significativa dos valores dos contratos de prestação de serviços de natureza contínua; bem como a incorporação de novas atividades e/ou o cancelamento de antigas rotinas podem ter feito com que a estrutura de gastos da OMPS fosse alterada nos últimos exercícios financeiros, acarretando uma estimativa dos GPE defasada em relação à atual realidade da OMPS. Ex.: revitalização e/ou reaparelhamento da organização; e

c) a OMPS incorreu em gastos que, apesar de serem diretos, não são variáveis, tendo em vista que não poderiam deixar de existir, mesmo que a OMPS paralisasse as suas atividades produtivas durante certo período. Englobam os gastos relacionados com as atividades produtivas que, mesmo na hipótese de redução ou de ausência de serviços, continuariam existindo, com o propósito de não permitir a degradação de seus insumos produtivos (e.g., dano de equipamentos/instalações, perda de mão-de-obra direta qualificada etc.), os quais voltarão a ser empregados depois de passado o período de recesso de suas atividades.

Dentre as vinte e seis OMPS, dezenove ratificaram os valores estimados pela DFM e sete solicitaram a sua retificação (três OMPS solicitaram o seu aumento e quatro, a sua redução). Com base nas respostas enviadas pelas OMPS, obtiveram-se os valores constantes do quadro comparativo apresentada a seguir:

Em R\$

OMPS	GPE estimados pela DFM (A)	GPE ratificados ou retificados pelas OMPS (B)	Diferença (B-A)
OMPS-I	107.416.572,95	113.987.134,17	6.570.561,22
OMPS-C	53.653.935,51	69.341.178,80	15.687.243,29
OMPS-H	54.153.372,10	50.307.543,88	-3.845.828,22
TOTAL	215.223.880,56	233.635.856,84	18.411.976,28

Fonte: Relatório Econômico-Financeiro (REF) das OMPS – 1º Trimestre de 2007

Quadro 2 – Comparativo entre os GPE estimados e os GPE ratificados/retificados pelas OMPS

Após a definição dos valores dos GPE das OMPS, a DFM encaminhou relatório ao Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) contendo esses valores a fim de obter a aprovação dos mesmos por parte do referido conselho. Assim, na 136ª reunião do COFAMAR, que se reúne trimestralmente, foram aprovados os valores denominados “Gastos de Posse Estratégica das OMPS”, estimados para cada uma delas, que passaram a servir de parâmetro para as análises de desempenho das referidas organizações.

Ressalta-se aqui, conforme informado pelo entrevistado, que os valores estabelecidos para os GPE são atualizados anualmente pela DFM, tendo como base o IPCA, e submetidos à avaliação das OMPS, visando à ratificação ou à retificação, levando-se em consideração a experiência prática e a estrutura de gastos em vigor. Cada OMPS pode solicitar a sua retificação caso, no ano anterior, sua estrutura de gastos tenha sofrido significativas alterações pelos motivos retromencionados.

O entrevistado afirmou, ainda, que dentre as possíveis aplicações do GPE, destacam-se:

a) a indicação do nível necessário de comprometimento dos recursos orçamentários da MB com a manutenção das estruturas das OMPS. Sendo assim, esse dado é levado em consideração por ocasião do planejamento dos recursos orçamentários a serem destinados às atividades operacionais daquelas organizações, as quais se relacionam, basicamente, com a manutenção dos meios navais, com o desenvolvimento de Ciência e Tecnologia e com o Sistema de Saúde da Marinha; e

b) o dimensionamento da estrutura fixa das OMPS, que deve ser compatível com o seu nível de atividade, representado pelos custos variáveis referentes aos serviços prestados e/ou produtos vendidos. Esse confronto, analisado de acordo com o ramo de atividade de cada OMPS, visa a evitar a existência de gastos estruturais superdimensionados em relação à sua atividade-fim.

Nesse sentido, o dimensionamento dos GPE torna visível uma das principais parcelas dos gastos que se pretende reduzir, ou seja, a fixa. Ademais, os esforços empreendidos visando à diminuição dos GPE levam, como consequência direta, à redução dos índices para a cobrança dos custos indiretos e das despesas administrativas praticados pelas OMPS. Destaca-se que, a partir do estabelecimento dos GPE das OMPS, a DFM criou o seguinte indicador: **GPE/GASTOS TOTAIS**, que tem por finalidade indicar qual a proporção do GPE de cada OMPS em relação ao seu montante de gastos totais.

Tal percentual permite: analisar se a dimensão dos gastos com as suas estruturas está compatível com o seu nível de atividade, representado pelos gastos efetuados; e verificar a existência de gastos estruturais superdimensionados em relação à sua atividade-fim.

Com o propósito de ratificar a utilidade do conhecimento das informações dos GPE das OMPS, apresenta-se na Figura 1 a evolução de tais gastos nos três últimos exercícios. Observa-se que durante esse período o peso dos gastos com a estrutura fixa dessas organizações vem diminuindo relativamente aos seus gastos totais.

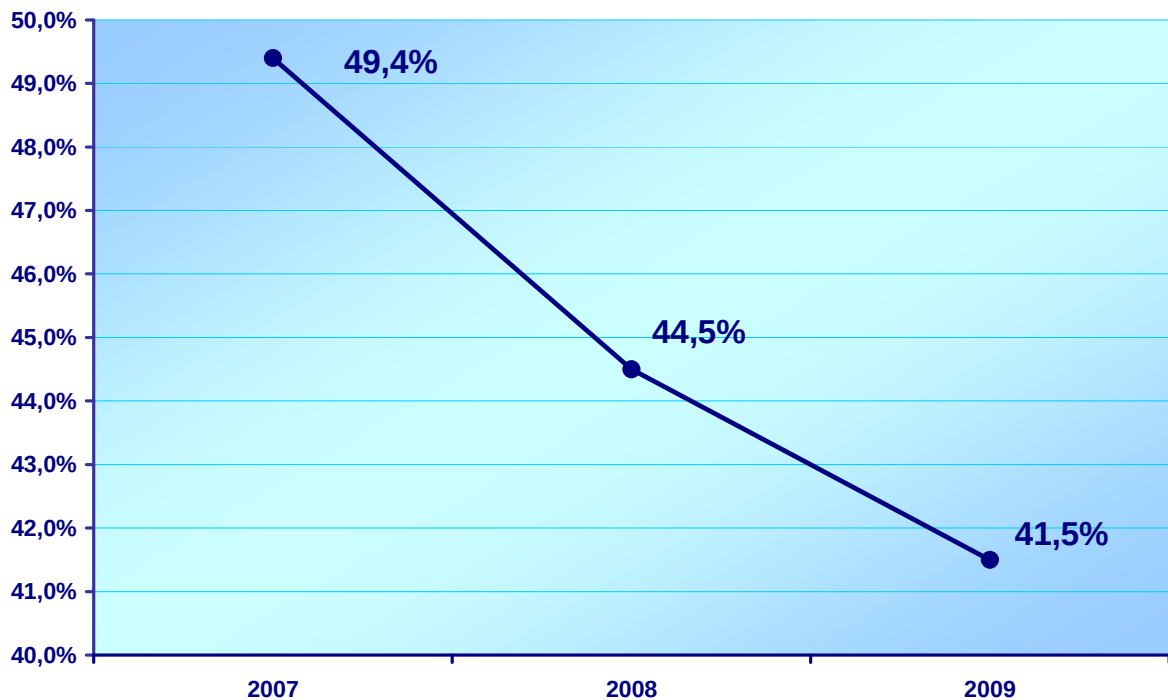


Figura 1 – Indicador Gastos de Posse Estratégica OMPS
GPE / Gastos Totais

5 Considerações finais

O presente estudo teve por objetivo verificar como a Diretoria de Finanças da Marinha conseguiu estabelecer um novo indicador de desempenho das OMPS, diante da necessidade da Alta Administração Naval em saber qual seria o montante de recursos financeiros a ser disponibilizado para a sobrevivência dessas organizações, em uma situação onde o nível de suas atividades fosse próximo de zero. A referida necessidade justificava-se pelos constantes cortes orçamentários sofridos pela Marinha, nos últimos anos, que reduziram, consideravelmente, a capacidade de contratação dos serviços das OMPS. Assim, o problema apresentado à DFM pela Alta Administração Naval era: qual seria o volume de recursos orçamentários necessários para manter uma OMPS na hipótese de que nenhum cliente encomendasse qualquer produto ou serviço?

Para o alcance dos objetivos deste estudo, buscou-se em primeiro lugar o embasamento teórico necessário à compreensão do tema em lide, exposto na seção 2, que contribuiu para a definição de um plano de referência utilizado como elemento balizador da pesquisa. Além disso, realizou-se uma análise detalhada dos procedimentos adotados pela DFM no processo de estabelecimento dos GPE.

Diante das características e propósitos deste trabalho optou-se pela adoção do estudo de caso, como estratégia de pesquisa, por possibilitar o alcance de uma maior profundidade sobre o assunto, conforme descrito na seção 3. A estrutura analítica consistiu na descrição do caso estudado, tomando-se por base o depoimento do entrevistado e 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. Restringindo-se o campo de observação ao caso estudado e às limitações do estudo, são apresentadas a seguir as conclusões da presente pesquisa.

Dos resultados encontrados, foi possível depreender que os Gastos de Posse Estratégica, criados pela DFM, estão de acordo com as finalidades principais da contabilidade

de custos de acordo com o pensamento de Backer e Jacobsen (1974), uma vez que os referidos indicadores passaram a ser incluídos nos relatórios econômico-financeiros das OMPS, servindo como instrumento de planejamento e tomada de decisão para a Alta Administração Naval, no que tange às prioridades de alocação dos recursos da Marinha. Assim, verificou-se que o emprego de preceitos teóricos contidos na contabilidade de custos, em especial os que se referem aos custos fixos e variáveis, apresentaram-se como uma ferramenta adequada ao oferecimento de informações que permitem uma melhor tomada de decisão por parte dos administradores públicos, uma vez que revelam com maior clareza os pontos de desperdícios cometidos.

Assim, verificou-se que, a partir de uma visualização mais clara do peso da parcela fixa nos gastos totais das OMPS, ocorreu uma redução do gasto fixo de 49% para 41% dos gastos totais no período analisado, conforme exposto na Figura 1. Tal situação contribuiu para permitir a realocação de recursos em projetos que melhor agregassem resultados para a Marinha e, por conseguinte, para a sociedade. No mesmo sentido, é possível apontar que o estabelecimento dos GPE, não previstos inicialmente no sistema OMPS, satisfaz a necessidade, ressaltada por Alonso (1999), de uma informação gerencial mais refinada para a avaliação do desempenho do serviço público. Ou seja, ao utilizar os conceitos de custos em relação ao volume de atividade, a DFM realizou um refinamento das informações contidas no sistema de custeio das OMPS no intuito de atender a uma demanda apresentada pela Alta Administração Naval. Entretanto, faz-se necessário lembrar que a apuração de custos não encerra, por si só, o problema da avaliação de desempenho das entidades públicas. Segundo Silva e Drumond (2004, p. 10):

Os trabalhos que melhor representam a preocupação com custos no setor público chamam a atenção para o fato de que o bom desempenho das organizações públicas depende, primeiro, do uso racional dos recursos disponíveis na busca das metas priorizadas nos instrumentos de planejamento e, segundo, de ações que realinhem os objetivos da organização com as aspirações da sociedade.

Portanto, recomenda-se a replicação deste estudo em períodos posteriores com o objetivo de ratificar o potencial de utilidade dos GPE no processo decisório da Alta Administração Naval, no que tange à alocação dos recursos orçamentários da MB.

Referências

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

BACKER, M.; JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de Custos**: um enfoque para administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill, 1974.

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

BRESSER-PEREIRA, L. C. Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado. In: BRESSER-PEREIRA, L. C.; SPINK, P. (Orgs). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1998.

FONSECA, F. B. C. **Contabilidade de custos em órgãos públicos industriais: um estudo de caso sobre as Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Administração e Finanças, UERJ, Rio de Janeiro: 2003.

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.

MAHER, M. *Cost Accounting: creating value for management*. 5. ed. Boston: Mcgraw-Hill/Irwin, 1997.

SCHWENGBER, S. B. **Qualidade na Provisão de Serviços Judiciais: estimativa dos ganhos de eficiência e do “gargalo” reduzível na Justiça de 1º Grau**. 2007. Monografia (Monografia premiada com o primeiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional) ESAF, Brasília: 2007.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em 12 jul. 2008.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal**. São Paulo: Atlas, 2006.

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**. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.