

Justiça Organizacional na Avaliação de Desempenho: considerando aspectos comportamentais no processo de controle gerencial de organizações da Marinha

ANDERSON SOARES SILVA
USP - Universidade de São Paulo
comandante.soares@usp.br

Justiça Organizacional na Avaliação de Desempenho: considerando aspectos comportamentais no processo de controle gerencial de organizações da Marinha

1 INTRODUÇÃO

O significativo crescimento das despesas sociais, decorrente da transição democrática de 1984, impôs ao Estado brasileiro repensar a sua forma de administrar. Tal situação propiciou a ocorrência de uma mudança do estilo burocrático para o estilo gerencial de administração com foco nos resultados. Isso se deve, principalmente, ao fato de que a eficiência da administração pública tornou-se essencial, dada a necessidade de redução de custos e de aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos.

Segundo Boland e Fowler (2000), a implementação da agenda de reformas de cunho gerencialista impõe a necessidade do desenvolvimento de indicadores de desempenho. Nesse sentido, segundo Borges, Mario e Carneiro (2013, p.1), “pautados em uma visão gerencial, entes estatais de diversos países têm procurado adotar metodologias de custeio para obter informações sobre custos das políticas e serviços públicos”.

Assim, a eficiência do Estado assume, cada vez mais, um papel de relevância dentro da nossa sociedade nos últimos anos. Assim, o Governo Federal vem propondo a difusão de doutrinas de gestão pública voltadas para os resultados, apontando para a necessidade da institucionalização do processo de controle gerencial a fim de possibilitar a avaliação dos gestores públicos.

A Marinha do Brasil (MB), inserida nesse contexto, criou a sistemática das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). Conceitualmente, OMPS é a organização militar que presta serviços a outras organizações militares da MB e, eventualmente, a organizações extramarinha, efetuando a cobrança pelos serviços prestados em uma das seguintes áreas: industrial; de ciência e tecnologia; e hospitalar. Tal sistemática busca, fundamentalmente, o aprimoramento dos controles internos e a determinação mais eficiente dos custos das organizações industriais e prestadoras de serviços da Marinha, diante do expressivo volume de recursos movimentado pelas mesmas.

Para operacionalizar a implantação da sistemática foram utilizadas duas ferramentas: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos. Cabe destacar que a utilização do SIAFI, onde estão expostas todas as informações referentes aos indicadores econômico-financeiros das organizações analisadas, encontra-se alinhada aos anseios atuais da sociedade, dentre os quais a transparência do gasto público.

Desse modo, 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.

Enquanto Órgão Central de Contabilidade da Marinha do Brasil, a DFM 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 processo de avaliação, 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.

Diante desse cenário, e considerando a nova metodologia de avaliação de desempenho das OMPS, descrita detalhadamente no capítulo 4 deste estudo, a questão de pesquisa a ser respondida é: a iniciativa da Marinha do Brasil, ao adotar novas faixas de relevância na avaliação de desempenho das OMPS, contribui para o incremento da eficiência na gestão pública, almejado pelo Governo Federal?

Assim, o presente trabalho verifica se a iniciativa de ampliação das faixas de desempenho utilizadas para a avaliação institucional das OMPS da Marinha vem ao encontro do papel assumido pelo Estado, no que concerne a eficiência da gestão pública, com fulcro na Carta Magna de 1988. 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, levando-se em consideração aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos nesse processo.

Diante das características e propósitos deste trabalho, optou-se pela adoção do estudo de caso como estratégia de pesquisa, aliado a pesquisas documentais e de campo, de caráter exploratório e descritivo.

Em sua estrutura, o trabalho parte de uma introdução, seguida do referencial teórico, em que são expostos conceitos relativos a apuração de custos na administração pública, ao princípio da eficiência, à justiça organizacional, além da mensuração e avaliação de desempenho. A terceira seção aborda os aspectos metodológicos da pesquisa. Por sua vez, a quarta seção descreve a contabilidade de custos no sistema OMPS. Por fim, a quinta e sexta seções apresentam a análise e resultados, bem como as considerações finais, respectivamente.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Apuração de Custos na Administração Pública

De acordo com Oliveira, Silva e Bruni (2012), para que o serviço público possa funcionar de maneira eficiente, é necessário que os recursos públicos sejam utilizados de forma racional para que possam atender às necessidades da sociedade.

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 consequente utilização como mecanismo de aferição de eficiência.

Assim, uma política de custos é um instrumento que pode evidenciar o desempenho de cada programa desenvolvido pelo Governo e possibilitar a participação da sociedade na avaliação dos gastos públicos, opinando sobre que programas devem ser priorizados. Dentro deste contexto, é necessário que se tenha mecanismos eficazes para a definição das informações de custos, importantes para que a organização possa tomar suas decisões de investimento, com a finalidade de medir de que maneira os recursos estão sendo aplicados, do ponto de vista dos critérios adotados pelo governo: eficiência, eficácia e efetividade. A

definição de quais informações de custos são importantes é a base para que se possa começar a pensar uma política de custos adequada ao perfil da instituição (OLIVEIRA, SILVA & BRUNI, 2012).

No combate a ideia de críticas em defesa de 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. Além disso, Leone (2000) afirma que existem vários tipos de custos, e que essa diversidade existe para atender às 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. Nesse sentido, no âmbito do setor público, a avaliação em relação aos critérios de eficiência e eficácia, que são previstos constitucionalmente, tendo as informações de custos como elementos norteadores, necessita de um sistema que possa fazer a mensuração, relacionando os insumos com resultados ou benefícios atingidos e medidas financeiras. Ressalta-se que cada instituição apresenta uma realidade própria, não existindo um sistema de custos padrão para a administração pública. Cada entidade deve moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidades de informação e sua realidade operacional (MAUSS; SOUZA, 2008).

2.2 Justiça Organizacional

Em linhas gerais, de acordo com Assmar, Ferreira e Souto (2005), “justiça organizacional é a psicologia da justiça aplicada aos ambientes organizacionais, sendo focalizadas as percepções de justiça existentes nas relações entre trabalhadores e suas organizações”.

Segundo Battistella, Schuster e Dias (2013), a justiça organizacional teve início com os estudos de Holmans e Adams sobre a perspectiva de equidade nas distribuições de recompensas, após passando a ser estudada a estruturação dos processos para essa distribuição, como forma de sanar lacunas deixadas pelos estudos iniciais. Sua evolução continuou, passando a abordar a interação entre os superiores e trabalhadores e, posteriormente, acrescentando a preocupação de como as informações eram passadas aos trabalhadores.

Meireles (2006) afirma que para compreender a dinâmica laboral em toda a sua complexidade, os estudiosos buscaram estabelecer relações entre o trabalho e outras variáveis que se estendem aos demais aspectos de relevância na vida das pessoas e da comunidade, englobando facetas primordiais da natureza humana como: ética, valores, atitudes, motivação, comprometimento e, ainda, o significado do trabalho para os indivíduos. Nessa perspectiva, os estudos passaram a investigar questões sobre a influência recíproca entre o indivíduo e seu trabalho.

Nesse sentido, o comprometimento organizacional é um fator fundamental para a sobrevivência das organizações. Presume-se que as pessoas mais comprometidas possuem maiores probabilidades de permanecerem na organização e de se empenharem na realização do seu trabalho e no alcance dos objetivos organizacionais (REGO e SOUTO, 2004). Os mesmos autores afirmam que diversos pesquisadores procuraram investigar os antecedentes (causas) do comprometimento organizacional. Os resultados desses estudos demonstraram

que a percepção de justiça organizacional é um dos antecedentes que mais explica (positivamente) o comprometimento organizacional (Rego e Souto, 2004).

Com efeito, segundo pesquisa divulgada por Pereira (2008), a Justiça Organizacional, quando observada como indicador de comportamento organizacional a partir da percepção do indivíduo, vem ganhando cada vez mais respaldo em estudos organizacionais.

2.3 Mensuração e Avaliação de Desempenho

Segundo Costa e Castanhar (2003), a avaliação sistemática, contínua e eficaz na administração pública surge como uma ferramenta gerencial poderosa, podendo ser um instrumento fundamental para se alcançar melhores resultados e proporcionar uma utilização eficiente e o controle dos recursos. Ainda fornece, aos formuladores de políticas sociais e aos gestores de programas, dados importantes para o desenho de políticas mais consistentes e para a gestão pública mais eficaz.

Simons (*apud* Olson e Slater, 2002) afirma haver três elementos fundamentais para qualquer sistema de controle e avaliação: 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, Kiemle 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.

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) por trabalharem 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).

Por força das 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 preestabelecidos, 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; 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; d) **Resultado Líquido/(Faturamento - Descontos)** - tem por finalidade avaliar o resultado econômico da OMPS no período, depois de cobertos os custos, as despesas administrativas e as perdas; e e) **Perdas/Custos** - tem por finalidade avaliar o percentual de perdas (material e mão-de-obra) em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos.

Tais indicadores são analisados de acordo com a realidade de cada organização, tendo sido estabelecidos parâmetros de referência entendidos como dentro da normalidade. Com o propósito de proporcionar as condições adequadas para o correto entendimento do assunto em questão, 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 1 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
Perdas/Custos dos Serviços/Produtos Vendidos <i>Finalidade: tem por finalidade avaliar o percentual de perdas (material e mão-de-obra) em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos.</i>	menor ou igual a média de cada categoria de OMPS

Quadro 1 – Indicadores Econômico-Financeiros
Fonte: Relatório Econômico-Financeiro das OMPS 4º trimestre de 2006

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. 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, verificou-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.

Nesse cenário, 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 2, 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				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
Perdas/Custos				$0\% \leq x \leq 2,5\%$	$2,5\% < x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$x > 10\%$

Quadro 2 – Faixas de Normalidade

Fonte: Relatório Econômico-Financeiro das OMPS 1º trimestre de 2011.

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 ANÁLISE E RESULTADOS

A partir da adoção das novas faixas de avaliação de desempenho foram apurados os seguintes resultados, conforme demonstrado no quadro 3. Nota-se que por questões de segurança das informações as organizações não serão identificadas, porém suas informações poderão ser obtidas junto à DFM.

A análise do quadro 3 demonstra que 72% 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. Nesse contexto, o patamar desejável para esse indicador orbita bem próximo a zero.

Quanto às Despesas Administrativas, também se apurou uma melhora de 60% nos resultados apurados pelas OMPS em relação à metodologia anterior. Da mesma forma, o indicador de Perdas apresentou melhora em 56% das organizações analisadas.

OMPS	Média do Indicador Resultado Líquido / (Faturamento - Descontos)		Média do Indicador Despesas Administrativas / Custos		Média do Indicador Perdas / Custos	
	2004 a 2006	2008 a 2010	2004 a 2006	2008 a 2010	2004 a 2006	2008 a 2010
OMPS A	-15,5%	-10,6%	9,1%	11,2%	3,7%	7,8%
OMPS B	-5,9%	1,9%	12,3%	12,3%	0,4%	0,3%
OMPS C	2,4%	3,0%	6,5%	4,1%	0,5%	0,3%
OMPS D	3,0%	0,3%	15,1%	17,9%	1,0%	1,2%
OMPS E	5,0%	1,9%	23,4%	13,8%	1,3%	3,4%
OMPS F	-2,1%	1,6%	12,5%	4,6%	1,7%	0,2%
OMPS G	1,8%	2,0%	0,1%	0%	1,0%	0,6%
OMPS H	-5,6%	3,1%	9,4%	10,2%	1,1%	1,2%
OMPS I	2,1%	1,3%	7,0%	5,3%	2,2%	1,1%
OMPS J	4,5%	2,6%	8,0%	5,3%	1,6%	0,5%
OMPS K	-1,1%	-16,9%	47,7%	52,8%	2,0%	2,2%
OMPS L	0,5%	-2,6%	22,6%	21,1%	0,6%	0,9%
OMPS M	-2,8%	25%	56,6%	28,3%	0,0%	0,0%
OMPS N	-0,1%	-0,4%	25,3%	33,2%	0,2%	0,2%
OMPS O	3,6%	-1,4%	27,3%	27,5%	1,6%	0,8%
OMPS P	4,5%	-0,2%	32,8%	26%	0,7%	2,1%
OMPS Q	8,3%	1,6%	22,2%	18,2%	2,0%	0,6%
OMPS R	1,5%	-0,4%	26,1%	19,1%	1,4%	0,3%
OMPS S	5,4%	1,1%	29,8%	35,5%	0,9%	0,3%
OMPS T	7,8%	0,5%	11,7%	10,4%	0,4%	0,1%
OMPS U	4,8%	0,5%	15,3%	11,3%	1,5%	0,2%
OMPS V	11,8%	-0,9%	31,8%	15,8%	0,8%	0,4%
OMPS W	0,7%	-1,0%	16,8%	30,8%	0,2%	0,2%
OMPS X	-0,40%	-5,8%	16,4%	13,2%	1,1%	0,4%
OMPS Y	-0,1%	-7,4%	12,4%	17,6%	0,7%	1,0%
Média Total	1,4%	-0,1%	19,9%	17,8%	1,1%	1,1%

		
72% das OMPS apresentaram melhora no indicador	60% das OMPS apresentaram melhora no indicador	56% das OMPS apresentaram melhora no indicador

Quadro 3 – Indicadores de Resultado Líquido e Despesas Administrativas
Fonte: Relatórios Econômico-Financeiros das OMPS

Como forma de corroborar os resultados anteriormente apresentados, calculou-se os indicadores de Resultado Líquido a partir do somatório das médias dos resultados das OMPS no período de 2004 a 2006 e 2008 a 2010. Além disso, traçou-se uma linha de tendência para as médias dos indicadores apurados no período anterior ao ano de implantação do quadro de faixas de normalidade (2004 a 2006) e outra para as médias indicadores apurados nos exercícios seguintes (2008 a 2010), como pode ser observado nos gráficos 1 e 2.

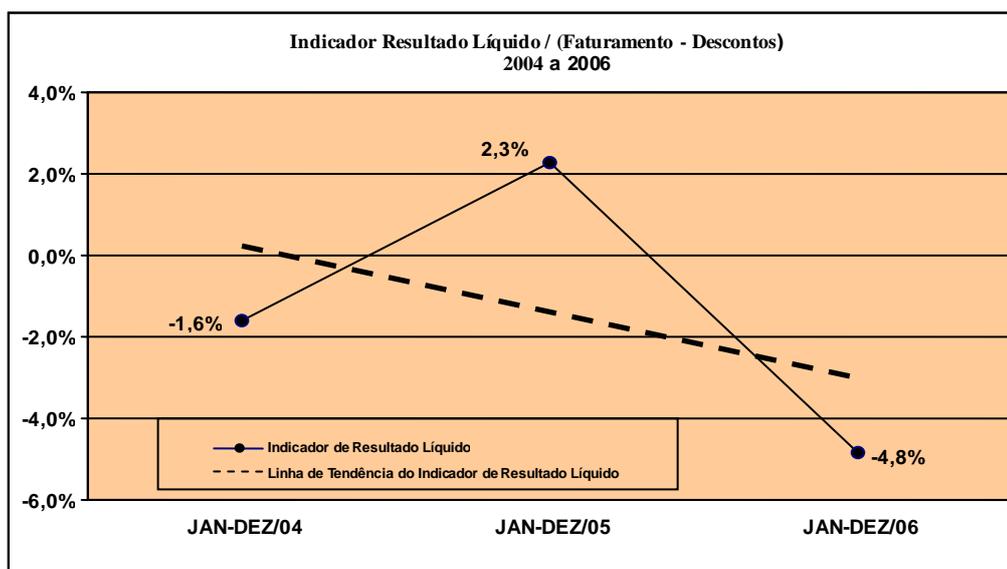


Gráfico 1 – Média do Indicador de Resultado Líquido e Linha de Tendência para os anos de 2004 a 2006
Fonte: Elaboração própria.

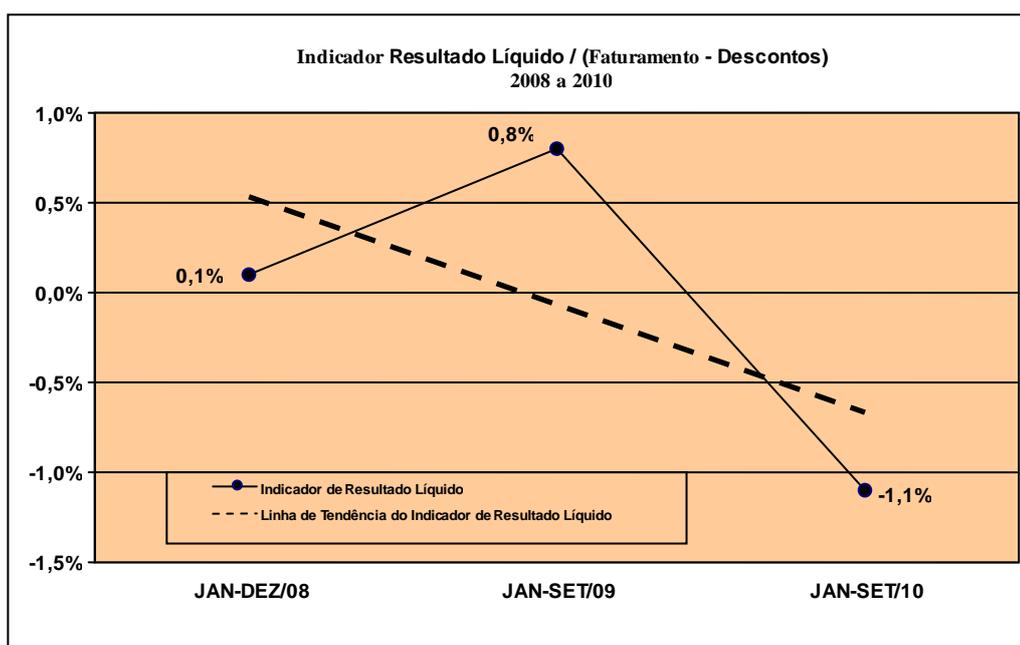


Gráfico 2 – Média do Indicador de Resultado Líquido e Linha de Tendência para os anos de 2008 a 2010
Fonte: Elaboração própria.

No gráfico 1, as médias dos 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.

Todavia, no período de 2008 a 2010, após a divulgação do novo critério de avaliação dos resultados, a linha de tendência é positiva, demonstrando que os resultados vêm melhorando ao longo dos anos, aproximando-se de zero, como pode ser observado no gráfico 2.

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

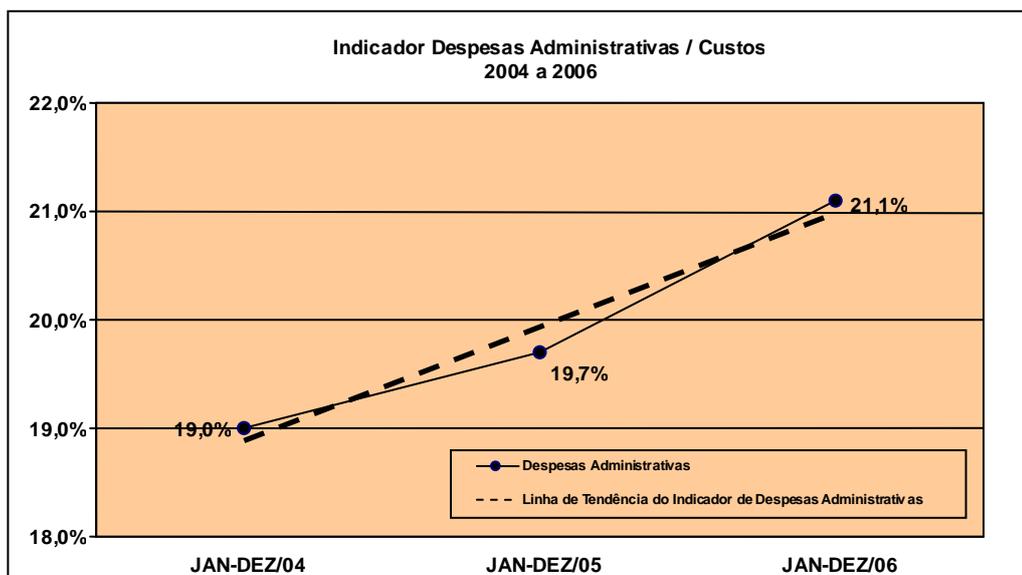


Gráfico 3 – Média do Indicador de Despesas Administrativas e Linha de Tendência para os anos de 2004 a 2006
Fonte: Elaboração própria

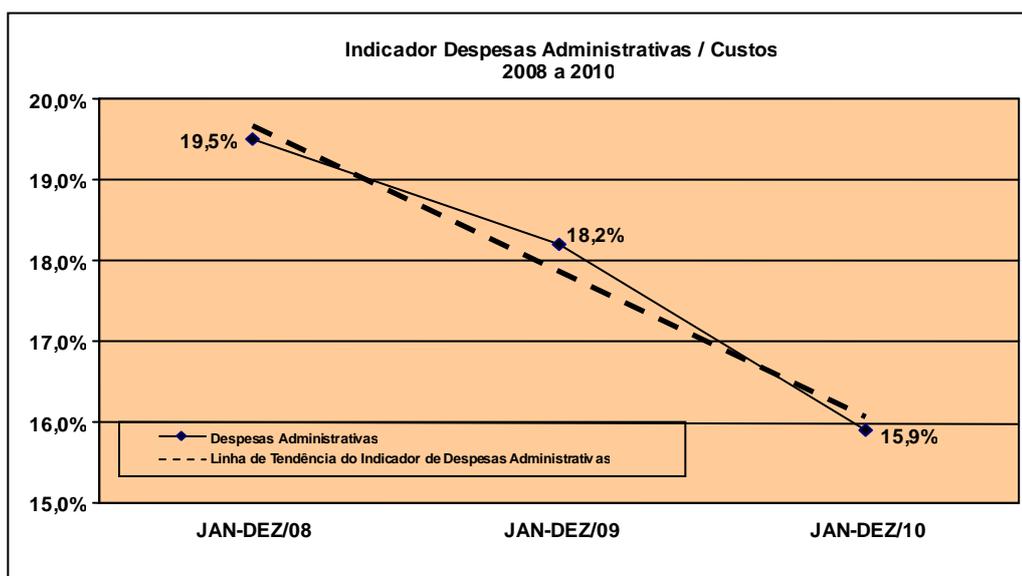


Gráfico 4 – Média do Indicador de Despesas Administrativas e Linha de Tendência para os anos de 2008 a 2010
Fonte: Elaboração própria

Os gráficos 3 e 4 apresentam uma tendência de queda das despesas administrativas em relação aos custos das OMPS. No intervalo de 2008 a 2010, a relação despesas administrativas – custos tende para uma estabilidade dentro dos limites desejáveis para esse indicador, ou seja, a faixa de relevância de 0% a 20%.

No que concerne à análise do indicador de Perdas, exposto por meio dos gráficos 5 e 6, a tendência da média da relação Perdas – Custos do período compreendido entre 2008 e 2010, quando comparado ao intervalo de análise anterior, demonstra um suave incremento. Tal resultado pode ser atribuído à mudança no comportamento das OMPS, ao registrarem fidedignamente suas perdas, mantendo-se, contudo, dentro das faixas de relevância desejadas.

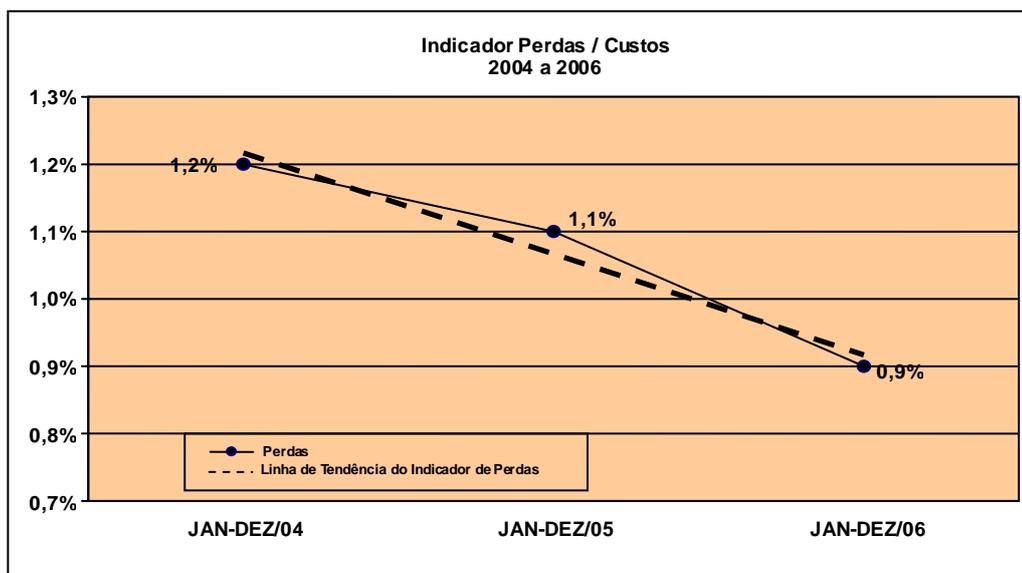


Gráfico 5 – Média do Indicador de Perdas e Linha de Tendência para os anos de 2004 a 2006
Fonte: Elaboração própria

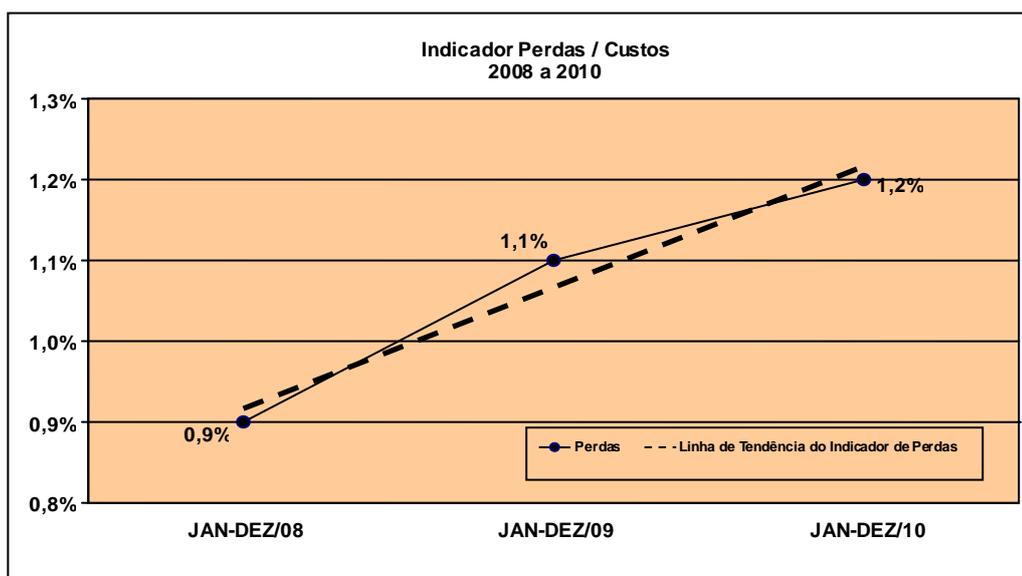


Gráfico 6 – Média do Indicador de Perdas e Linha de Tendência para os anos de 2008 a 2010
Fonte: Elaboração própria

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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, levando-se em consideração aspectos comportamentais e motivacionais envolvidos nesse processo.

Para o alcance do objetivo pretendido neste estudo, buscou-se em primeiro lugar o embasamento teórico necessário à compreensão do tema em análise, através da revisão de literatura, exposta na seção 2, que contribuiu 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.

Dos resultados obtidos após a implantação da iniciativa objeto deste estudo, foi possível depreender que tal medida contribuiu para uma melhora da qualidade do gasto das OMPS, comparando-se os resultados dos indicadores obtidos por tais organizações em termos econômicos, conforme exposto no Quadro 3. Por consequência, tal iniciativa parece estar alinhada ao papel assumido pelo Estado, no que tange a eficiência.

De fato, tendo-se como divisor de águas o ano de 2007, quando ocorreu a implantação da iniciativa, observou-se que houve uma melhora, no patamar de 72%, no indicador de Resultado Líquido apurado pelas OMPS, considerando-se a média entre os exercícios de 2008 a 2010 comparativamente a dos exercícios de 2004 a 2006. Da mesma forma, verificou-se que o indicador de Despesas Administrativas, apurado por essas organizações, foi melhor em 60% delas. Por derradeiro, a maioria das OMPS, precisamente 56% do total, evidenciaram resultados melhores no indicador de Perdas. Nesse último indicador, foi possível constatar uma mudança no comportamento das OMPS frente ao registro de suas perdas, na medida em que tais registros melhor espelham a realidade, contribuindo, dessa maneira, para o incremento no nível de transparência.

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 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 nova sistemática de avaliação adotada no âmbito da Marinha contribui para a ocorrência de comportamentos mais adequados às estratégias traçadas pela Alta Administração Naval para aquelas organizações.

Observou-se, por fim, a ocorrência de um sentimento maior de justiça organizacional no que pertine aos parâmetros utilizados para avaliar o desempenho das organizações objeto de estudo, contribuindo-se, em certo sentido, para a melhoria da qualidade dos gastos efetuados pela Marinha no período analisado.

REFERÊNCIAS

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

ASSMAR, E. M. L.; FERREIRA, M. C.; & Souto, S. O. (2005). Justiça organizacional: uma revisão crítica da literatura. **Psicologia: Reflexão e Crítica**, 18(3), 443-453.

BATTISTELLA, L. F.; SCHUSTER, M. da S.; DIAS, V. da V.. Análise da Evolução das Publicações do Tema Justiça Organizacional no Brasil: um Estudo Bibliométrico nos Eventos da ANPAD e do SEMEAD. **Estudos do ISCA**, n. 4, 2013.

BOLAND, T.; FOWLER, A.. *A systems perspective of performance management in public sector organizations. The International Journal of Public Sector Management*, v. 13, n. 5, p. 417-446, 2000.

BORGES, T. B.; MARIO, P. do C.; CARNEIRO, R.. *Implementing costs systems proposed by federal government: an analysis under a institutional lens. Revista de Administração Pública*, v. 47, n. 2, p. 469-491, 2013.

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.

COSTA, F. L. da; CASTANHAR, J. C.. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 5, p. 962-969, set./out. 2003.

HEDGE, J.W.; TEACHOUT, M.S. *Exploring the concept of exceptability 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.

MAUSS, C.V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

OLIVEIRA, A.B.R.; SILVA, U.B.; BRUNI, A.L.. Gerencialismo e desafios contemporâneos da gestão dos custos públicos no Brasil. *Revista de Estudos Contábeis*, Londrina, v. 3, n. 5, p. 63-82, jul./dez. 2012.

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.

PEREIRA, J. B. C. **A Relação Entre as Dimensões de Justiça Organizacional e as Atitudes dos Indivíduos Diante da Diversidade**. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, 329 f. São Paulo, 2008.

REGO, A.; SOUTO, S.. A percepção de justiça como antecedente do comprometimento organizacional: um estudo luso-brasileiro. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 8, n. 1, p. 151-177, 2004.

SCHIMIDT, 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.

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.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em 12 jul. 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.