

Controle Gerencial no Setor Público: O Caso da Pagadoria de Pessoal da Marinha do Brasil

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

RODRIGO BARREIROS LEAL
Universidade Federal do Rio de Janeiro
rodrigobl77@hotmail.com

Controle Gerencial no Setor Público: O Caso da Pagadoria de Pessoal da Marinha do Brasil

RESUMO

Este estudo buscou responder a seguinte pergunta: “os procedimentos de controle estabelecidos pela Controladoria da Marinha levaram à diminuição de erros cometidos nos lançamentos para pagamentos de pessoal, tanto em nível nacional como internacional?”. A pesquisa foi desenvolvida através de um estudo de caso com base em análise qualitativa exploratória de dados e análise de conglomerados (*cluster analysis*). Verificou-se que os procedimentos de controle estabelecidos pela Marinha levaram à diminuição, ainda que sutil, de erros cometidos nos lançamentos para pagamentos de pessoal em nível nacional, com impacto positivo em 2012. Em nível internacional, no entanto, a melhora foi evidente no ano de 2012, sendo um indicativo para maiores melhorias no futuro.

Palavras-chave: Controladoria. Marinha. Eficiência.

1. INTRODUÇÃO

A extrema rapidez com que se alteram os cenários político e econômico, aliada à crescente complexidade da sociedade contemporânea, tem exigido um profundo remodelamento da administração pública brasileira que assume obrigações perante os cidadãos e procura dialogar com os anseios dos mais diferentes conjuntos de atores sociais (SANTANA, 2010, p.1). Ainda dentro desse contexto, Pereira (2006) afirma que a globalização além de afetar as organizações privadas, acabou por atingir de forma semelhante a administração pública, gerando questionamentos sobre seu modelo. Tais questionamentos têm demandado a busca de novas soluções a fim de atender a um cidadão cada vez mais informado e, por conseguinte, exigente. Na visão do autor (*op.cit.*), esse clamor social toma um impulso, ainda mais forte, a partir do início deste século.

Diante disso, o governo federal tem buscado aprimorar a sua forma de administração, através da adoção de diversas iniciativas. A criação da Secretaria de Gestão Pública (SEGEP), por meio do Decreto nº 7.675/2012, pode ser apontada como um exemplo das mencionadas iniciativas. De acordo com o mencionado diploma legal, compete à SEGEP formular políticas e diretrizes para a gestão pública e de pessoal, tendo como meta a orientação do Estado para resultados no intuito de prestar bons serviços ao cidadão, bem como dar atenção à qualidade do gasto público, melhorar as práticas de gestão, além de promover a eficiência dos serviços públicos federais. Outro exemplo de iniciativa, que merece destaque, refere-se ao Programa de Eficiência do Gasto (PEG), coordenado pela Secretaria de Orçamento Federal, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SOF/MP). O mencionado programa visa a melhorar a qualidade do gasto público por intermédio da eliminação do desperdício e da melhoria contínua da gestão dos processos, com a finalidade de otimizar a prestação de bens e serviços aos cidadãos. Além disso, deve-se considerar que no ano 2000, entrou em vigor a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), abrindo perspectivas para uma nova fase na administração pública brasileira. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) define ainda o que se entende como responsabilidade na gestão fiscal: i) ação planejada e transparente; ii) prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas; e iii) garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar. Como visto, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial.

Sob esse enfoque, a Marinha do Brasil (MB), na busca de uma administração pública gerencial, adotou métodos de controle nas atividades de execução do pagamento de pessoal, por meio de seu órgão pagador (OP), a Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM). Diante do exposto, o presente trabalho tem por objetivo principal explorar a relação existente entre os procedimentos adotados no sistema de controle gerencial, com ênfase nos aspectos atinentes às atividades de controladoria, da Pagadoria de Pessoal da Marinha e aqueles apontados como eficazes pela teoria do controle gerencial. Subsidiariamente buscar-se-á verificar se o referido sistema está alinhado às atuais exigências da sociedade, expressas por meio de diplomas legais e planos/programas de governo. Como objetivo secundário, buscou descrever as características e a dinâmica operacional do Sistema de Pagamento da Marinha, além dos atuais conceitos alusivos ao controle gerencial.

Como pergunta de pesquisa principal desse estudo tem-se: “os procedimentos de controle estabelecidos pela Controladoria da Marinha levaram à diminuição de erros cometidos nas alterações (lançamentos) para pagamentos de pessoal, tanto em nível nacional como internacional?”. Como pergunta secundária, por sua vez, objetivou-se verificar se “há evidências de Unidades de Controle de Pagamentos da Marinha (OCs) específicas que possam ser foco de esforços para melhoria dos resultados de erros cometidos pela Controladoria a nível nacional?”. Para tanto, o trabalho foi organizado sob a lógica de um estudo de caso, onde além desta primeira seção, em que foi realizada a contextualização do tema, desenvolveram-se mais quatro seções. Na seção 2, tratou-se dos aspectos teóricos do controle gerencial e das características gerais do sistema de pagamento da Marinha do Brasil, por constituírem-se na pedra fundamental da pesquisa. Na seção 3 foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi delineada. Na seção 4 procedeu-se a análise e os respectivos resultados, em que foram abordados os aspectos relativos às atividades de controle gerencial afetos ao pagamento de pessoal. Por fim, na seção 5 foram formuladas as considerações finais.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Controle Gerencial e Controladoria

Segundo Otley (1994), o termo controle gerencial deve muito de sua atual conotação ao estudo de Anthony, original de 1965, que distinguiu controle gerencial de planejamento estratégico e controle operacional, colocando-o em uma posição intermediária. O mesmo autor (*op.cit.*) afirma que a avaliação de desempenho e o *accountability* (prestação de contas) são as pedras angulares sobre as quais se baseia um controle gerencial efetivo.

Assim, é possível perceber que os pensamentos acima descritos contêm princípios perfeitamente aplicáveis ao setor público, principalmente no que diz respeito ao aspecto da prestação de contas. Entretanto, Hofstede (1981) destaca que as abordagens tradicionais de controle gerencial geralmente falham quando adotadas para empresas públicas ou sem fins lucrativos. Desta forma, os sistemas de controle gerencial de organizações públicas e sem fins lucrativos não podem ser os mesmos desenvolvidos para outras formas de organização, devendo-se observar as peculiaridades inerentes a este tipo de organizações.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002, p.34), “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”. Ao fazerem considerações sobre comportamento, os referidos autores destacam que apesar de sistemático, o processo de controle gerencial não é mecânico, pois envolve interações entre indivíduos. Tal fato justifica-se pela existência dos objetivos pessoais dos executivos e membros da organização em geral.

O problema principal do controle é induzir estes indivíduos a atuarem de maneira que, ao procurarem seus objetivos pessoais, auxiliem o alcance dos objetivos da organização,

chegando-se, desta forma, à chamada congruência de objetivos (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Isto significa que os objetivos individuais do pessoal da organização devem ser consistentes com os objetivos dela própria, na medida do possível. Porém, os autores (*op.cit.*) destacam a impossibilidade do alcance de uma completa congruência de objetivos, tendo em vista que a mesma é afetada tanto por processos informais como por sistemas formais, que, por sua vez, influenciam o comportamento humano dentro das organizações. Os referidos processos informais têm origem externa e interna à organização, sendo que para Anthony e Govindarajan (2002) a maioria deles é de origem interna. Dentre esses fatores, a cultura da organização é apontada como o mais importante. Para Anthony e Govindarajan (2002), as normas culturais são extremamente importantes. Elas explicam por que duas organizações podem ter um excelente sistema formal de controle gerencial, mas uma ter um controle melhor do que a outra.

Segundo afirmam Lorange e Morton (1974), o propósito fundamental dos sistemas de controle gerencial é ajudar a gerência na realização dos objetivos da organização, fornecendo uma estrutura formalizada para: a identificação de variáveis de controle pertinentes; o desenvolvimento de bons planos de curto-prazo; o registro do nível de desempenho dos planos de curto-prazo em relação ao conjunto de variáveis de controle, e o diagnóstico dos desvios. Para Flamholtz (1979), os sistemas de controle gerencial têm quatro funções. A função primária de um sistema de controle é reduzir o conflito entre os objetivos pessoais e os da organização. Uma segunda função gerencial de um sistema de controle é a coordenação dos esforços das diversas partes de uma organização. Isto envolve a comunicação de informações relevantes a cada unidade de modo a compreenderem o que é esperado delas. A terceira função de um sistema de controle é a de permitir a descentralização das operações rotineiras da organização. Isto reduz o envolvimento da alta administração nestas operações, criando, por outro lado, a necessidade de desenvolver medidas de avaliação de desempenho das unidades, agora responsáveis diretas pelas operações. A quarta função de um sistema de controle é prover *feedback* na identificação de problemas verificados nas operações realizadas nas unidades, de modo a possibilitar a correção dos desvios e reforçar os resultados positivos. Nessa função, há o aspecto da medida que é concernente, não ao uso de números per se, mas com o ato de medir por si mesmo.

Para Gomes e Salas (2001), o controle é necessário para assegurar que as atividades de uma organização se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para o alcance de seus objetivos. Para tanto, a administração deve se assegurar de obter informação e influenciar o comportamento das pessoas a fim de atuar sobre as variáveis internas e externas de que depende o funcionamento da organização. Segundo Roehl-Anderson e Bragg (2004), o controle representa uma das funções essenciais da controladoria, cabendo-lhe a mensuração e a correção do desempenho da instituição, de forma que os planos e objetivos possam ser realizados. Para esses autores (*op.cit.*), é função do controle não apenas dar *feedback* de informações para as diversas áreas da organização, dentro de uma visão retrospectiva, mas também mapear os sistemas, examinar questões operacionais e implementar processos de melhoria para a eliminação de problemas, numa visão prospectiva da organização, adotando atividades preventivas para correções de rumo.

Dessa forma, o processo de controle requer, segundo Gomes e Salas (*op.cit.*), a obtenção de informação que propicie a formulação de diretrizes, bem como a mensuração do resultado nos mesmos moldes. Tal informação pode fazer referência à evolução do contexto social global, à evolução do setor econômico e à evolução da própria organização. Dessa forma, ao possuir a informação relevante, coletada e selecionada pelo sistema de informações, é possível a tomada de decisões – tentando antecipar o que pode acontecer - e a avaliação do comportamento de cada responsável – análise do que efetivamente ocorreu.

Nesse sentido, na visão de Bianchi (2005), a área de controladoria pode contribuir para a mediação dos conflitos entre agentes por meio do sistema de informações e da mensuração de resultados, possibilitando o acesso tanto do proprietário quanto dos gestores a informações sobre a *performance* da organização e de sua administração, e a transparência sobre os produtos das ações dos gestores, diminuindo, assim, a assimetria da informação entre seus principais usuários e, por conseguinte, gerando condições para a congruência de objetivos entre os mesmos.

2.2 O Sistema de Pagamento da Marinha do Brasil (SISPAG)

Criada em 1997, a Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM) tem como missão “administrar os sistemas de pagamento atinentes ao pessoal da Marinha do Brasil (MB) no país e no exterior, a fim de contribuir com a eficácia do preparo e da aplicação do Poder Naval”. Elaborado na década de sessenta e, portanto, anterior à criação da própria Pagadoria, o SISPAG foi desenvolvido pela MB com o propósito inicial de automatizar as tarefas ao pagamento de proventos e pensões na antiga Pagadoria de Inativos e Pensionistas da MB. Com o passar dos anos e à luz das necessidades apresentadas pela administração naval, o sistema foi progressivamente ampliado para abranger o pessoal da ativa. Como estrutura administrativa, tem por finalidade: i) reconhecer, homologar e registrar os direitos remuneratórios e compromissos pecuniários das pessoas com relação e vínculo de remuneração com a MB; ii) prever, prover e administrar os créditos e os recursos financeiros necessários ao pagamento do pessoal; iii) efetuar o pagamento, recolher os descontos decorrentes, cumprir as obrigações patronais e fiscais da MB; e iv) contabilizar as ocorrências financeiras e atestar a propriedade e correção dos pagamentos efetuados.

Dentre as tarefas do SISPAG previstas na legislação em vigor, para efeitos desse estudo, chama-se a atenção para as seguintes: i) verificação da propriedade e correção dos pagamentos das pessoas detentoras de direitos remuneratórios e compromissos pecuniários, autorizados e compulsórios; e ii) Produção de informações, referentes ao Pagamento de Pessoal, necessárias às atividades de Controle Interno da MB.

Para atingir sua finalidade, o sistema está estruturado em quatro tipos de órgãos (Figura 1). São eles: i) **Órgãos de Competência Legal (OCL)** da legislação de Pessoal – ao qual cabe orientar e controlar a atividade homologatória de habilitação, visando à correta aplicação da legislação referente aos direitos e deveres do pessoal que recebe remuneração pela Marinha; ii) **Órgão de Supervisão Geral (OSG)** do SISPAG – ao qual cabe orientar, coordenar e controlar o exercício das atividades administrativas do SISPAG, visando ao seu racional, harmônico e eficiente desempenho e à observância das diretrizes, normas, ordens e instruções em vigor; iii) **Órgão de Direção Administrativa (ODA)** do SISPAG – ao qual cabe zelar pelo fiel cumprimento das diretrizes, normas, ordens e instruções em vigor, relativas ao SISPAG. Tal atribuição fica a cargo da Diretoria de Finanças da Marinha, que deve estabelecer a rede de organizações centralizadoras (OC) do SISPAG; e iv) **Órgãos de Execução (OE)** do SISPAG – são aqueles aos quais cabe, em sua área de jurisdição de informação definida pelo OSG, executar as atividades homologatórias, atualizar e processar as informações pessoais, funcionais e financeiras das pessoas que mantém relação e vínculo de remuneração com a Marinha.

Definido como órgão de execução (OE), a PAPEM (órgão pagador) tem como atribuição efetuar o cálculo da folha de pagamento, efetivar os pagamentos e descontos devidos, bem como prestar as competentes informações contábeis, fiscais e financeiras relativas ao SISPAG. Dentre as suas atribuições, destacam-se: i) a elaboração e expedição de informações que apoiem as atividades de Controle Interno da MB; e ii) a elaboração e expedição de informações que subsidiem a tomada de decisões da Administração Naval.

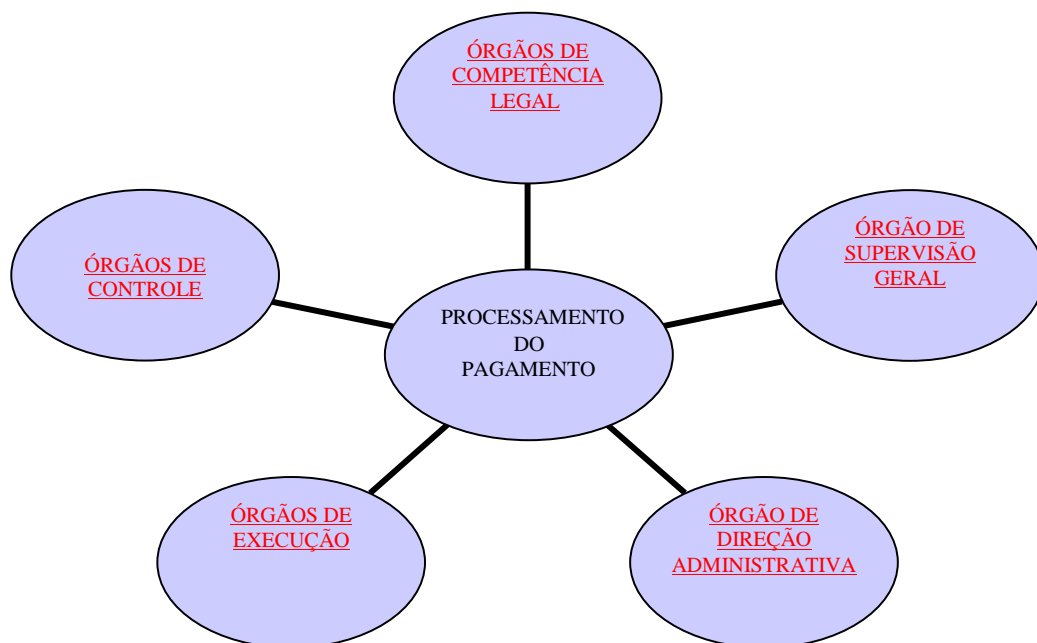


Figura 1 – Estrutura do SISPAG
 Fonte: BRASIL (2011)

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Pode-se classificar a presente pesquisa como exploratória e descritiva quanto aos fins. Exploratória, porque visou buscar a identificação da aplicação de instrumentos de controle gerencial no Sistema de Pagamento da Marinha do Brasil. Descritiva, pois buscou expor as características administrativas e operacionais do referido Sistema, em especial aquelas que se referem ao controle gerencial. Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo, utilizando-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa, de acordo com Yin (2001). Bibliográfica, tendo em vista a importância da sua fundamentação teórica, que tomou por base importantes obras cujo reconhecimento se dá pelo notório saber de seus autores. 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. 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 uma maior profundidade sobre o assunto, permitindo, por conseguinte, um maior poder de análise.

Os dados foram coletados no âmbito da organização, principalmente através da pesquisa documental. Ainda na coleta de dados primários, outra fonte utilizada na pesquisa foi a observação não participante, facilitada em grande parte pelo fato de um dos pesquisadores ser Oficial da Marinha, fato que veio a propiciar de forma completa o acesso à toda a organização. Segundo Richardson (1989, p.213), “a observação é o exame minucioso ou a mirada atenta sobre um fenômeno no seu todo ou em alguma de suas partes, é a capacitação precisa do objeto examinado”. O mesmo autor (*op.cit.*) afirma que de maneira geral a observação é a base de toda investigação no campo social, podendo-se utilizá-la em trabalho científico de qualquer nível, dos mais simples aos mais avançados. Na coleta de dados secundários, foram utilizadas diversas publicações como livros, periódicos, teses e dissertações e, complementarmente, pesquisa via *Internet*, de modo a se poder realizar o levantamento bibliográfico da pesquisa.

Para atender às perguntas de pesquisa principal e secundária foi adotada metodologia exploratória de dados desenvolvida em duas etapas: primeiramente, uma análise qualitativa dos dados levantados. Nesta etapa foi apresentada e estudada a formação da base de dados, consistindo em uma apresentação visual de tendências verificadas nos dados ao longo do tempo, bem como o seu significado. Em um segundo momento, foi implementada uma análise de conglomerados, com o objetivo de verificar comportamentos similares dentre as observações da amostra, de maneira a responder especificamente à pergunta secundária de pesquisa. Conforme Favero *et al* (2009, p.196), “a técnica de análise de conglomerados (*cluster analysis*) também conhecida como análise de agrupamentos, é uma técnica estatística de interdependência que permite agrupar casos ou variáveis em grupos homogêneos em função do grau de similaridades entre os indivíduos, a partir de variáveis predeterminadas”. No caso, espera-se que ao fazer essa divisão em clusters das estruturas de pagamentos da Controladoria da Marinha, seja possível separar os grupos que estão sendo mais bem gerenciados – em função de seu tamanho e percentual de erros cometidos – daqueles que podem ser melhor controlados, relativamente aos demais.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

Diante das atribuições e tarefas da Pagadoria da Marinha, depreende-se o seu envolvimento nas atividades de controle gerencial do pagamento de pessoal da MB. Em face dessa responsabilidade, a referida organização, além de executar o processamento da folha de pagamento de seu pessoal, estruturou-se de modo a contribuir com informações e dados úteis ao controle interno da instituição, conforme será exposto nas subseções seguintes desse estudo. Atualmente, a folha de pagamento processada pelo SISPAG abarca um quantitativo aproximado de 190 mil pessoas (militares da ativa, militares inativos, beneficiários de pensões militares, ex-combatentes, anistiados políticos e seus beneficiários). Para operar no país (Real) e no exterior (Dólar americano/Euro/Libra), o sistema se utiliza de sete bancos conveniados para viabilizar o crédito em conta-corrente das remunerações. O sistema está sediado em um centro de dados da Força e se utiliza, em suas principais operações, de rede privada da MB, favorecendo, dessa forma, a segurança das informações.

No exercício financeiro de 2011, o SISPAG foi responsável pela movimentação financeira aproximada de R\$ 12 bilhões, inserido nesse montante o valor pago aos militares/servidores designados para compor as diversas missões da MB no exterior. A execução desse pagamento exige, em suma, agilidade administrativa e adequação à legislação específica (Lei de Remuneração no Exterior - LRE). Por estar em operação na MB há mais de quatro décadas, o SISPAG dispõe do comprometimento de todos os setores da instituição, possuindo uma amplitude nacional. De fato, ressalta-se que o uso do Sistema encontra-se consolidado na cultura organizacional da MB. Nesse contexto, vale frisar que a MB dispõe de um número suficiente de militares/servidores capacitados a operá-lo.

Em que pese o fato de o processamento da folha ser centralizado na Pagadoria, as informações de pagamento são descentralizadas, a cargo das 113 organizações centralizadoras (OC), o que leva a maior agilidade operacional e majorando qualidade da fiscalização intercorrente. Nesse contexto, a geração de relatórios de prestação de contas, em diversos níveis, contribui para o fortalecimento da transparência inerente ao sistema.

4.1 Atividades de Controle de Pagamento de Pessoal da MB

São três os principais vetores de controle utilizados na Pagadoria, em face do processamento da folha: depuração da folha no país; controladoria da folha no país; e controladoria da folha exterior. Verificou-se que as atividades não são estanques, pelo

contrário, são complementares no intuito de minimizar a ocorrência de inconsistências no processo de pagamento como um todo.

4.1.1 Primeiro Vetor - Depuração da Folha País

O primeiro vetor de controle (depuração da folha no país) é desenvolvido pela divisão de pagamento militar (PAPEM-11). Nesse contexto, as organizações militares, referenciadas na seção anterior como OC, são responsáveis por prover informações de pagamento individualizadas ao sistema (inclusão/exclusão/alteração de parcela). Mensalmente, cerca de 500 mil atualizações de pagamento, digitadas e pré-criticadas na origem (OC), são processadas no sistema. Tais atualizações são encaminhadas ao órgão pagador (OP), via *intranet* e, logo após, são submetidas a uma nova crítica, de modo que compreende em um mês o intervalo entre o comando de alteração de pagamento e o respectivo efeito financeiro.

A essa nova crítica, citada no parágrafo acima, dá-se o nome de “depuração” do pagamento. Tal atividade compreende em uma verificação minuciosa dos comandos de alterações de pagamento encaminhadas à Pagadoria, provenientes das diversas OC, visando identificar e corrigir possíveis inconsistências nesse processo. Para simplificar a análise em lide, foram consideradas as nove OC que mais encaminharam alterações de pagamento ao OP, nos anos de 2009 a 2012, inclusive. Essas OC representam aproximadamente 20% do volume total de alterações de pagamento encaminhadas anualmente à Pagadoria (Tabela 1). Em termos financeiros, isso representa pouco mais de 60% do total executado anualmente.

Tabela 1 – Depuração em Números

OC	Ano	Número de Lançamentos	Erros	Percentual de Erro
OC1	2009	114.534	2.082	1,82%
	2010	115.306	3.193	2,77%
	2011	109.510	2.899	2,65%
	2012	105.528	3.257	3,09%
OC2	2009	58.355	735	1,26%
	2010	55.058	834	1,51%
	2011	45.392	1.539	3,39%
	2012	51.237	1.523	2,97%
OC3	2009	84.451	3.086	3,65%
	2010	86.204	1.684	1,95%
	2011	103.682	2.211	2,13%
	2012	116.101	2.220	1,91%
OC4	2009	120.809	1.930	1,60%
	2010	123.901	1.827	1,47%
	2011	119.142	2.686	2,25%
	2012	110.453	2.202	1,99%
OC5	2009	100.133	875	0,87%
	2010	101.337	931	0,92%
	2011	109.202	2.337	2,14%
	2012	123.984	2.453	1,98%
OC6	2009	91.320	1.074	1,18%

	2010	95.517	1.690	1,77%
	2011	103.936	1.485	1,43%
	2012	117.846	1.770	1,50%
OC7	2009	72.030	810	1,12%
	2010	58.661	908	1,55%
	2011	71.586	1.436	2,01%
	2012	78.395	1.010	1,29%
OC8	2009	79.141	2.314	2,92%
	2010	82.053	2.559	3,12%
	2011	90.451	2.658	2,94%
	2012	93.876	1.391	1,48%
OC9	2009	81.310	805	0,99%
	2010	80.224	773	0,96%
	2011	81.183	1.354	1,67%
	2012	87.326	1.609	1,84%

De acordo com os dados da Tabela 1, verifica-se que o percentual de erros/inconsistências, anualmente depurados do total de informações de pagamento provenientes das nove OC relacionadas, varia de 0,9% a 3,7%. De fato, esses números podem ser considerados baixos, em virtude dos procedimentos supramencionados de gestão e controle dos erros. Ainda assim, é possível tecer algumas observações a partir da análise dos dados apresentados. A Tabela 2 a seguir indica a média simples dos percentuais de erro por OC, dentre os quatro anos incluídos na amostra.

Tabela 2 – Síntese dos dados por OC

OC	Ano	Números de Lançamentos	Erros	Percentual Médio	Percentual 2012	Tamanho relativo
OC1	2009-12	453.884	10.256	2,26%	1,82%	14,0%
OC2	2009-12	217.160	3.843	1,77%	1,26%	6,7%
OC3	2009-12	358.788	10.067	2,81%	3,65%	11,1%
OC4	2009-12	484.661	8.373	1,73%	1,60%	15,0%
OC5	2009-12	410.805	5.018	1,22%	0,87%	12,7%
OC6	2009-12	382.093	5.323	1,39%	1,18%	11,8%
OC7	2009-12	274.307	3.964	1,45%	1,12%	8,5%
OC8	2009-12	330.786	8.922	2,70%	1,76%	10,2%
OC9	2009-12	324.027	3.737	1,15%	0,99%	10,0%
Total		5.371.084	101.276	1,89%		100%

É possível verificar que a média de erro, dentre os 9 maiores OCs do país, no período de 2009 a 2012 ficou em 1,89%. Apesar de ser um percentual baixo de erros, ainda assim é possível verificar que pode haver espaço para ganhos, principalmente em virtude da discrepância entre alguns OCs. Por exemplo, o OC3 conta com média nos períodos de 2,81% que, apesar de ser baixa, ainda é mais do que o dobro em relação ao percentual de erros cometidos no OC9 (1,15%). Um bom indicativo que pode ser verificado na Tabela 2 é a diferença entre o percentual médio de erro nos quatro anos por OC, e o percentual de erro no ano de 2012. Em quase todos os casos verifica-se que no ano de 2012 o percentual de erro foi

menor do que a média nos quatro anos (exceto no caso do OC3), chegando inclusive a trazer níveis muito bons de eficiência na verificação dos erros (note o caso do OC5, com apenas 0,87% de erros no ano de 2012, mesmo sendo um OC com quantidade elevada de lançamentos anuais). Apesar de esse ser um bom indicativo quanto à qualidade dos controles de lançamentos, maiores análises são necessárias para se chegar a conclusões mais robustas. É importante ressaltar que a pagadoria dá conhecimento aos agentes de pagamento das OC dos principais erros/inconsistências, por meio de relatórios e adestramentos, a fim de alertar e instruir quanto ao procedimento correto a ser adotado para a inclusão/exclusão/alteração de determinada informação de pagamento no sistema.

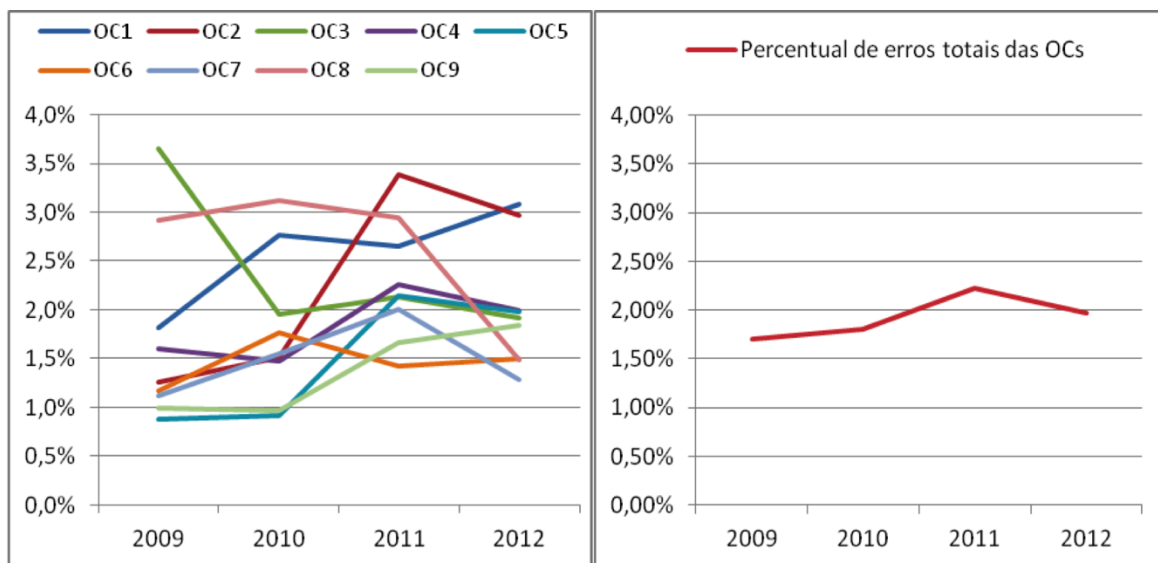


Figura 2 – Percentuais de Erros/Inconsistências
Fonte: Elaboração Própria

A Figura 2 conta com dois gráficos ilustrativos da evolução do percentual de erros nas OCs. O da esquerda apresenta o percentual de erros/inconsistências depurados por OC por período. Nota-se que as OC, individualmente, apresentam movimentos de reduções, estabilizações e aumentos do percentual no período analisado, que não se comportam de maneira homogênea dentre as diferentes séries no gráfico. Tal fato enseja a necessária manutenção dos adestramentos/instruções promovidos pelo OP. O gráfico da direita, por sua vez, indica a evolução dos percentuais de erros nos lançamentos para todas as nove OCs incluídas na amostra. Verifica-se que, ao se considerar a análise global dos dados, há praticamente uma estabilização dos erros totais, indicando que as reduções nos erros de algumas unidades são compensadas por aumentos em outras. Ainda assim, nota-se um sutil aumento nesses percentuais ao longo do tempo, indicando que os esforços de controle devem continuar sendo cuidadosamente mantidos para o futuro, inclusive buscando sempre a incorporação de melhorias. No ano de 2012, no entanto, há uma clara inversão na tendência de ascensão mencionada, podendo ser um indicativo positivo para o futuro, que apenas os dados do próximo exercício poderão comprovar definitivamente.

Essa análise faz referência à pergunta de pesquisa desse estudo – “os procedimentos de controle estabelecidos pela Controladoria da Marinha levou à diminuição de erros cometidos nas alterações (lançamentos) para pagamentos de pessoal, tanto em nível nacional como a pagamentos internacionais?” – portanto, é possível ter uma conclusão sobre o caso nacional a partir desses dados. A melhora verificada no ano de 2012 conseguiu reverter uma leve tendência de ascensão que se verificava até então, indicando que a melhoria dos

procedimentos de controles adotados surtiu, de fato, efeito positivo. É preciso, e há espaço para, continuar executando procedimentos para garantir a continuidade dessa melhora sutil verificada, visando voltar aos patamares de percentuais de erros vistos em 2009, pelo menos. Essa possibilidade para o futuro será mais estudada em relação à pesquisa secundária, na análise de conglomerados a seguir.

4.1.2 Segundo Vetor - Controladoria da Folha País

O segundo vetor (controladoria da folha no país) é gerenciado pela divisão de controladoria (PAPEM-22). Em complemento às atividades de depuração (1º vetor de controle), verificam-se, mensalmente, os lançamentos ou comandos efetuados pelas organizações centralizadoras de pagamento (OC) no sistema de pagamento do pessoal militar, com intuito de constatar ocorrências de irregularidades ou discrepâncias nas implantações ou alterações de parcelas de pagamento, sendo essas constatações informadas, por meio de mensagem, às OC e OM responsáveis. O objetivo principal desta atividade é acompanhar a execução dos atos, identificando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, se as ações desempenhadas estão de acordo com a legislação.

Nos anos de 2010, 2011 e 2012 foram identificadas 7.584, 6674 e 5692 ocorrências, respectivamente. Nesse sentido, observa-se uma redução gradativa das ocorrências constatadas, em números absolutos. Tal afirmativa insinua uma melhora na qualidade dos dados inseridos pelas diversas OC para processamento no OP, fruto do controle exercido pela Pagadoria (Figura 3 – esquerda).

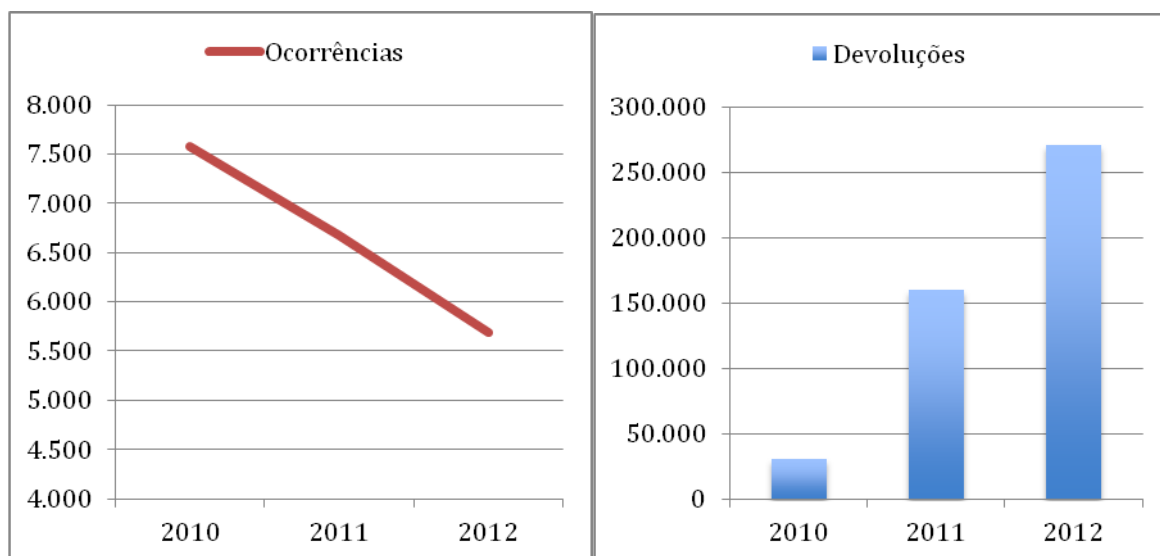


Figura 3 – Ocorrências de Pagamento e Devoluções de Numerários

Fonte: Elaboração Própria.

Dentre as diversas consultas realizadas no Sistema, tais como a verificação de igualdade de contas correntes de beneficiários, inconsistências em acerto de contas e auxílio transporte, destaca-se o monitoramento de pagamentos em duplicidade por inconsistências de dados provenientes das OC. Essa ação de controle, adotada pela Pagadoria desde o ano de 2011, vem proporcionando a devolução média anual de aproximadamente R\$ 210.000,00 aos cofres públicos (Figura 3 – direita).

4.1.3 Terceiro Vetor - Controladoria da Folha Exterior

O terceiro e último vetor é gerenciado pela divisão de execução do pagamento no exterior (PAPEM-14). Realizam-se consultas mensais (SQL) no SISPAG com o foco de verificar inconsistências no pagamento de militares designados para missões transitórias e permanentes no exterior. Nesse conjunto, o PAPEM-14 centraliza e monitora, mensalmente, a execução do pagamento em moeda estrangeira de 28 Organizações Militares de terra e cerca de cinco navios designados para missões no exterior.

Em linhas gerais, dentre as principais verificações dessa atividade de controle, são identificadas e corrigidas ocorrências como a de militares com pagamentos vinculados, concomitantemente, à folha país e folha exterior, além de possíveis ausências de descontos obrigatórios e incoerências no recebimento da parcela de auxílio transporte. Uma vez identificadas as inconsistências, a Pagadoria notifica a OM centralizada, por meio de mensagem, acerca da inconsistência apurada, de modo que sejam providenciados os acertos necessários. Nesse contexto, a Tabela 3 apresenta a quantidade de ocorrências listadas por meio de consulta realizada no Sistema, no intervalo anual de 2009 a 2012, e o que realmente foi classificado como ocorrência consistente e inconsistente. Percebe-se, dessa forma, uma sensível redução, em termos percentuais, da relação inconsistências - ocorrências ao longo do período, fruto do controle atuante nesse seguimento das atividades da PAPEM (Figura 5).

Tabela 3 – Controle Pagamento Exterior

Ano	Ocorrências	Inconsistências	Percentual de erro
2009	143	60	42%
2010	117	51	44%
2011	213	92	43%
2012	449	84	19%

No caso dos lançamentos em processos de pagamentos ao exterior, nota-se que a magnitude dos percentuais de erros é sensivelmente maior àquela verificada nos lançamentos nacionais. Ainda assim, no entanto, há uma mudança de patamar bastante relevante no nível de erros cometidos, que ocorreu no ano de 2012, o que pode ser considerado como um indicador positivo aos mecanismos de controle adotados para a fiscalização e solução de erros em pagamentos internacionais. Essa mudança de patamar pode ser verificada visualmente no gráfico abaixo:

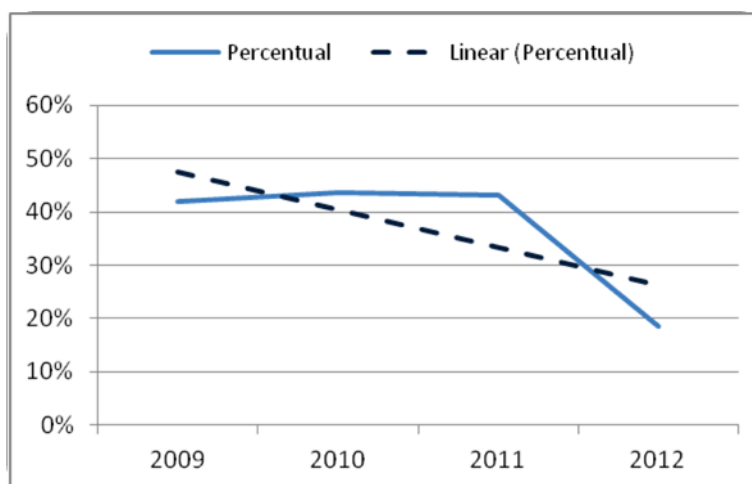


Figura 4 – Linha de Tendência – Pagamento Exterior
Fonte: Elaboração Própria

A linha tracejada verificada na figura 4 é a linha de tendência linear traçada com base nos dados de percentuais de erros. Verifica-se que o coeficiente de inclinação da reta é claramente negativo, e se deve, unicamente, ao ganho de eficiência na gestão dos erros que ocorreu no ano de 2012. É possível fazer tal afirmação, pois até o ano anterior (2011) os percentuais de erros estavam estáveis ou até sutilmente ascendentes.

4.2 Análise de Conglomerados

A fim de verificar se os diferentes OCs se comportam de maneiras similares em alguns grupos de observações, desenvolveu-se uma análise de conglomerados. O objetivo era separar as observações em clusters, tendo em vista o tamanho e porcentagem de erros em cada OC, sendo o tamanho medido pela quantidade de lançamentos por OC, por ano.

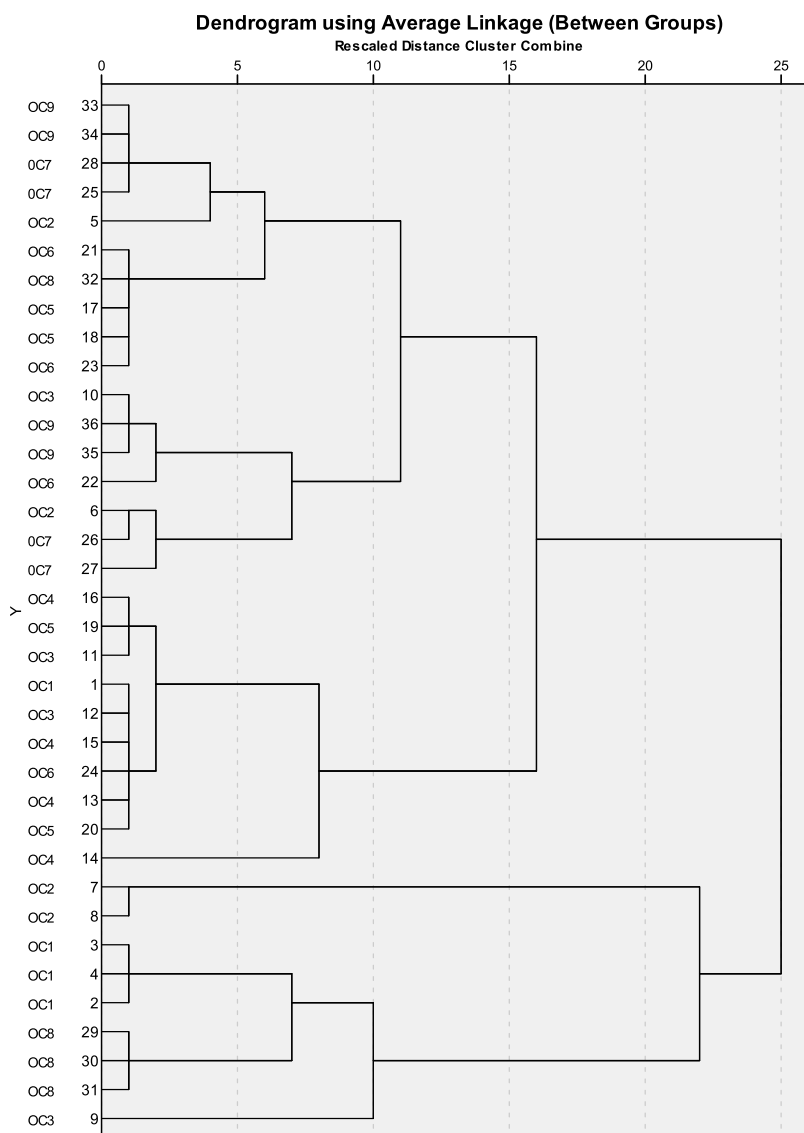


Figura 5 – Dendrograma (Análise de Conglomerados)

Fonte: Elaboração Própria

Essa análise foi desenvolvida, portanto, tendo em vista os 9 OCs incluídos na amostra e seus lançamentos e erros em pagamentos nacionais, e sem considerar os outros vetores apresentados anteriormente. A análise foi desenvolvida através do software SPSS. Optou-se,

após análise do dendograma (apresentado na Figura 5) formado por metodologia de *clusters* hierárquicos – utilizado distância quadrática euclidiana *Between Groups* –, pela divisão das observações em quatro conglomerados.

Dessa maneira, foi possível verificar a formação de 4 clusters, que dividiram a amostra conforme segue descrito na Tabela 4.

Tabela 4 – Divisão das observações em *clusters*

<i>Cluster 1</i>			
OC1	2009	114.534	1,82%
OC3	2011	103.682	2,13%
OC3	2012	116.101	1,91%
OC4	2009	120.809	1,60%
OC4	2010	123.901	1,47%
OC4	2011	119.142	2,25%
OC4	2012	110.453	1,99%
OC5	2011	109.202	2,14%
OC5	2012	123.984	1,98%
OC6	2012	117.846	1,50%
Média		115.965	1,88%
<i>Cluster 2</i>			
OC1	2010	115.306	2,77%
OC1	2011	109.510	2,65%
OC1	2012	105.528	3,09%
OC3	2009	84.451	3,65%
OC8	2009	79.141	2,92%
OC8	2010	82.053	3,12%
OC8	2011	90.451	2,94%
Média		95.206	3,02%
<i>Cluster 3</i>			
OC2	2009	58.355	1,26%
OC2	2010	55.058	1,51%
OC3	2010	86.204	1,95%
OC5	2009	100.133	0,87%
OC5	2010	101.337	0,92%
OC6	2009	91.320	1,18%
OC6	2010	95.517	1,77%
OC6	2011	103.936	1,43%
OC7	2009	72.030	1,12%
OC7	2010	58.661	1,55%
OC7	2011	71.586	2,01%
OC7	2012	78.395	1,29%
OC8	2012	93.876	1,48%
OC9	2009	81.310	0,99%
OC9	2010	80.224	0,96%
OC9	2011	81.183	1,67%
OC9	2012	87.326	1,84%
Média		82.144	1,40%
<i>Cluster 4</i>			
OC2	2011	45.392	3,39%
OC2	2012	51.237	2,97%
Média		48.315	3,18%

Verifica-se que o cluster 1 conta com os maiores OCs em termos de quantidade de lançamentos. A média de lançamentos anuais está em 115.965, bastante superior à média dos demais clusters. Apesar de a principal característica de estabelecimento do grupo ter sido em função do seu tamanho, é interessante verificar que o grupo tem uma boa gestão dos seus erros, sendo a média do percentual de erros 1,88% (com mediana 1,95%).

O segundo cluster, por sua vez, é composto principalmente dos OCs 1 e 8. Trata-se de um grupo com OCs de tamanhos de medianos a grandes, porém, nesse caso, com pior gestão dos seus erros do que as observações contidas no cluster 1. Sendo assim, este seria um ótimo grupo para se focar esforços buscando minimizar o percentual de erros para o futuro pois, dessa maneira, a diminuição dos erros seria sentida em uma base relativamente grande de lançamentos, dado que os OCs 1 e 8 têm alta representatividade no total de lançamentos nacionais. Como pode ser visto nos dados, a média de tamanho é de 95.206 lançamentos anuais no grupo, com percentual de erro relativamente elevado (de 3,02%).

O terceiro cluster, por sua vez, é um pouco mais heterogêneo em sua formação. Contém empresas de tamanhos medianos, porém com percentuais de erros menores em relação às demais observações (com média de erros de apenas 1,4%). Pode-se considerar, portanto, que este seria um grupo que não demanda tanto cuidado na gestão de erros quanto o Cluster 2, por já estar fazendo um bom controle. Este grupo é composto principalmente – mas não apenas – pelos OCs 6, 7 e 9.

O quarto e último cluster, no entanto, é o mais preocupante no momento – composto unicamente pelo OC2 nos anos de 2011 e 2012, indicando ser um desempenho não tão bom, relativamente, e recente. O grupo é composto por observações de pequeno tamanho – sugerindo que talvez fosse menos difícil de gerenciar dados e erros – e, no entanto, é o que conta com maior percentual de erros (3,18%). É interessante avaliar que o próprio OC2, nos anos de 2009 e 2010, teve um desempenho consideravelmente melhor em termos de controles de erros. Este é certamente um bom indicativo da necessidade de verificação quanto aos procedimentos de controle adotados nesse OC.

Como dito anteriormente, de fato o controle dos erros está sendo feito de forma mais eficiente, principalmente no ano de 2012, em que se inverteu a leve tendência de alta verificada nos erros até o ano anterior, conforme concluído no item 4.1.1, em resposta à principal pergunta de pesquisa desse estudo. No entanto, naturalmente pode haver espaço para aprimorar a qualidade da gestão e controle de erros nos lançamentos de pagamentos nacionais da Marinha. Logo, em resposta à pergunta secundária de pesquisa, que se tratava de verificar se havia indícios de como focar os esforços nos diferentes OCs para melhorar, ainda mais, a gestão de erros, certamente houve indícios na análise de conglomerados que podem levar a boas conclusões. Os pontos de atenção para melhorias futuras devem ser focados nos *clusters* 2 e 4, salientados acima.

Esforços na melhoria dos procedimentos de controles nos OCs do *cluster* 2 (que contém principalmente os OCs 1 e 8) vai ter maior impacto no resultado global nacional, pois conta com quantidade grande de lançamentos em nível nacional, com certo espaço para reduzir consideravelmente o percentual de erros. Já o *cluster* 4 conta com as observações do OC2 no passado recente. O impacto que o controle desse *cluster* pode causar no resultado nacional é baixo, em virtude de seu baixo tamanho. No entanto, é importante buscar verificar porque houve a piora na gestão dos erros desse OC do biênio 2009/10 para o 2011/12, pois essa análise pode trazer ganhos em aprendizagem para a Controladoria da Marinha.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou explorar a relação existente entre os procedimentos adotados no sistema de controle gerencial, com ênfase nos aspectos atinentes às atividades de

controladoria, da Pagadoria de Pessoal da Marinha e aqueles apontados como eficazes pela teoria do Controle Gerencial. Especificamente a pergunta de pesquisa principal que se buscou responder era: “os procedimentos de controle estabelecidos pela Controladoria da Marinha levou à diminuição de erros cometidos nas alterações (lançamentos) para pagamentos de pessoal, tanto em nível nacional como a pagamentos internacionais?”. Como pergunta secundária, por sua vez, objetivou-se verificar se “há evidências de Unidades de Controle de Pagamentos da Marinha (OCs) específicas que possam ser foco de esforços para melhoria dos resultados de erros cometidos pela Controladoria a nível nacional?”.

Para o alcance dos objetivos pretendidos, buscou-se 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 que balizou o desenvolvimento da pesquisa. Além disso, foi realizada uma análise detalhada dos dados envolvidos nas atividades de controle da execução do pagamento do Órgão Pagador da Marinha (PAPEM). Optou-se pela adoção do estudo de caso, como estratégia de pesquisa, por possibilitar o alcance de uma maior profundidade sobre o assunto e por permitir um maior poder de análise de uma organização, através da comparação desta com os modelos ideais encontrados na literatura. Em seguida, para responder à pergunta secundária de pesquisa, foi aplicada uma análise de conglomerados aos dados de pagamentos e erros nacionais.

Dos resultados encontrados, foi possível concluir que o sistema de controle gerencial da PAPEM, sob a perspectiva da controladoria, à luz das atividades componentes dos três principais vetores de controle da PAPEM (depuração da folha no país; controladoria da folha no país; e controladoria da folha exterior) guarda relação com as atuais exigências da sociedade, sobretudo quanto à qualidade do gasto público. Nesse aspecto, o modelo observa os principais pontos trazidos pela LRF, no que tange à necessária ação planejada e transparente e à prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas. Tal conclusão baseia-se no fato de que um sistema de controle organizacional é essencialmente um sistema de medidas que objetiva orientar, reforçar e corrigir comportamentos. Para tanto, percebe-se a necessidade de formalização dos instrumentos usados, de modo a serem atendidos não somente a função “informacional” da medida - fornecimento de *feedback* - como também, e principalmente, a função do “processo de medir” - a existência do processo de avaliação de desempenho por si próprio, de acordo com Flamholtz (1979).

Em relação à pergunta de pesquisa levantada, se os procedimentos de controle estabelecidos pela Controladoria da Marinha levaram à diminuição de erros cometidos nas alterações (lançamentos) para pagamentos de pessoal, verificou-se que, em nível nacional, houve uma sutil melhoria, em 2012, na qualidade dos controles de pagamentos e diminuição de erros cometidos. Naturalmente, em virtude de já se cometer baixos níveis de erros em lançamentos nacionais, a melhoria sutil já representa de fato um bom indicativo. Em nível internacional, no entanto, houve uma relevante mudança no nível porcentagem de erros cometidos, indicando uma melhoria evidente no ano de 2012 que tende a se refletir nos próximos exercícios. Em relação à pergunta secundária de pesquisa, verificou-se, através da análise de conglomerados, que há um grupo de OCs que tem maior potencial de melhorar os resultados de erros cometidos no país como um todo. Trata-se do segundo *cluster*, composto principalmente das OCs 1 e 8, que têm potencial de diminuir a quantidade de erros cometidos e têm, conjuntamente, um fator de impacto considerável no total nacional.

Por fim, no campo da doutrina especializada, resta claro a utilidade do modelo de controle gerencial adotado pela Pagadoria da Marinha, na medida em que contribui para a realização dos objetivos da organização, fornecendo uma estrutura formalizada para: a identificação de variáveis de controle pertinentes, o desenvolvimento de bons planos de curto-

prazo, o registro do nível de desempenho dos planos de curto-prazo em relação ao conjunto de variáveis de controle e o diagnóstico dos desvios.

REFERÊNCIAS

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

BIANCHI, M. (2005). **A Controladoria como um mecanismo interno de Governança Corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente**. Dissertação de Mestrado, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Sao Leopoldo, RS, Brasil.

Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (2004). *Controllershship - The Work of the Managerial Accountant*. (7a ed.). New Jersey: Wiley.

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/Irf>>. Acesso em: 01. Out. 2010.

_____. Marinha do Brasil. Secretaria Geral da Marinha. **SGM-302 – Normas Sobre Pagamento de Pessoal na MB, Vol. I e II, (Rev. 4)**. Brasília, DF, 2011.

FAVERO, L.P.; BELFIORE, P.; SILVA, F.L.; CHAN, B.L.. **Análise de dados: Modelagem de dados para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, 5ª reimpressão.

FLAMHOLTZ, E. **Organizational control systems as a managerial tool**. California Management Review, v. 22, n. 2, p. 50-9, 1979.

GOMES, J. S. e SALAS, J. M. AMAT. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HOFSTEDE, G. **Management control of public and not-for-profit activities**. Accounting, Organizations and Society, v. 6, n. 3, p. 193-211, 1981.

KERLINGER, F. N. **Metodologia da pesquisa em Ciências Sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1980.

LORANGE, P.; MORTON, M. S. S. **A framework for management control systems**. Sloan Management Review, v.16, n.1, p. 41 – 56, 1974.

OTLEY, D. **Management control in contemporary organizations: towards a wider framework**. Management Accounting Research, n. 5, p. 289-299, 1994.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

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