

ARTEFATOS CONTÁBEIS UTILIZADOS PELO INSTITUTO DE PESQUISAS DA MARINHA*

PAULO ANDRÉ DE BARROS CORRÊA**
Capitão de Fragata (T)
GISELLE DA SILVA CARVALHO***
Professora

SUMÁRIO

Introdução	
Justificativa	
Objetivos e problema de pesquisa	
Estrutura do texto	
Metodologia	
Método de pesquisa	
Seleção da unidade de análise	
Coleta e tratamento de dados	
Delimitações no estudo	
Referencial teórico	
A Contabilidade Gerencial e os Sistemas de Controle Gerencial (SCG)	
Conceitos dos artefatos de contabilidade	
Outros instrumentos de controle gerencial (artefatos) utilizados no setor público e especificamente na MB	
Caracterização da organização	
Controle gerencial no IPqM	
Análise de resultados	
Considerações finais	

* Título apresentado pelo autor: “Artefatos Contábeis utilizados por uma Organização Militar de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil – O caso do Instituto de Pesquisas da Marinha”.

** Chefe do Departamento de Administração do Instituto de Pesquisa da Marinha (IPqM). Mestre em Ciências Contábeis. Pós-Graduação em Gerência Financeira e Marketing.

*** Mestre em Ciências Contábeis.

INTRODUÇÃO

As restrições orçamentárias e o contingenciamento são fatores que têm afetado de maneira sistemática, nos últimos anos, os órgãos componentes da Administração Pública Federal no Brasil. Por outro lado, o cidadão brasileiro, mais consciente de seus direitos, passou a exigir cada vez mais a prestação de um serviço público de qualidade.

Não obstante tais fatos serem comuns a diversos órgãos públicos, seus agentes reagem a essas situações de maneiras diferentes. Enquanto alguns aparecem mais conformados com o *status quo*, outros acreditam que podem buscar soluções para os problemas por meio da realização de ações estratégicas, que, se não resolvem totalmente as questões, pelo menos mitigam seus efeitos.

Dentro desse segundo grupo de agentes parece estar a Alta Administração do Instituto de Pesquisas da Marinha (IPqM), Organização

Militar (OM) da Marinha do Brasil (MB) da área de Ciência e Tecnologia (C&T) que desenvolve novas tecnologias para a Força e que tem se empenhado em buscar instrumentos utilizados dentro da esfera da Marinha, no âmbito do setor público brasileiro, assim como no mundo corporativo, para colocar em prática em seu controle da gestão.

Tais instrumentos, hoje também denominados de artefatos de contabilidade por alguns autores, permitem uma visão estratégica, contribuindo sobremaneira para o processo de tomada de decisão da organização.

Justificativa

A justificativa para elaboração deste trabalho é a necessidade constante de aper-

feiçoamento da gerência na administração pública, na busca incessante pela sua excelência, mais especificamente no âmbito das Forças Armadas, que têm sofrido historicamente com cortes orçamentários.

Aliado a esse fato, ressalta-se que um dos autores deste trabalho é atualmente chefe do acesso aos dados necessários para a elaboração deste trabalho.

Vale colocar que os estudos sobre controle gerencial têm se mostrado importantes, pois possibilitam mensurar o quão próximas estão as organizações do estado da arte nesta matéria, assim como demonstrar a preocupação dos gestores com a melhoria do desempenho da entidade.

Artefatos de contabilidade permitem uma visão estratégica, contribuindo sobremaneira para o processo de tomada de decisão da organização

Objetivos e problema de pesquisa

Tem sido observado nos últimos anos que, dentro dos quadros de pessoal das Forças Armadas, vários militares têm se especializado na área de controle de ges-

tão, produzindo diversos trabalhos sobre o assunto e propondo novas técnicas a serem implantadas em suas OM.

Especificamente na Marinha do Brasil, existe essa percepção, tendo sido introduzidos de forma sistemática e normatizada, com o passar do tempo, diversos instrumentos de controle gerencial em suas organizações.

Contudo, percebe-se ainda, ao se defrontar a literatura acadêmica sobre este tema e o que efetivamente tem sido implantado, que há espaço para a introdução de novas técnicas que possibilitem ganhos organizacionais no âmbito da Marinha.

Assim, surge o problema a ser pesquisado: quais instrumentos de controle gerencial existentes hoje na literatura acadêmica sobre o assunto estão sendo utilizados no IPqM?

A fim de responder ao problema formulado, foi traçado o objetivo intermediário, que auxilia o alcance do objetivo principal:

- revisar a literatura acadêmica sobre controle gerencial no meio corporativo, assim como no setor público nacional, incluindo-se neste último a própria Marinha do Brasil.

Atingido esse objetivo, pode-se chegar ao objetivo principal:

- descrever e analisar os artefatos de contabilidade que estão sendo utilizados pela unidade de análise em foco.

Estrutura do texto

O presente texto está dividido em sete capítulos. Neste primeiro foram identificados o problema proposto, os objetivos e a justificativa da pesquisa.

O segundo capítulo versará sobre a metodologia de pesquisa, tipo de pesquisa, a seleção da unidade de análise, a forma de coleta de dados e o seu tratamento. Serão, ainda, delineadas as limitações do método escolhido.

O capítulo 3 procurará revisar a literatura acadêmica sobre o tema aqui abordado, enquanto o quarto capítulo caracterizará a unidade de análise.

O capítulo 5 descreverá os instrumentos de controle gerencial existentes no IPqM, enquanto o sexto trará a análise dos resultados e o sétimo as considerações finais.

METODOLOGIA

Neste capítulo será tratada a metodologia, o tipo de pesquisa, seleção da unidade de análise e, ainda, a forma de coleta de dados e o seu tratamento. Serão definidas também as limitações do método escolhido.

Método de pesquisa

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, o estudo utilizou pesquisa biblio-

gráfica, pesquisa documental, levantamento e estudo de caso.

Cabe ressaltar que Gil (2009) descreve que a pesquisa bibliográfica é aquela elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e, atualmente, material disponibilizado na internet, enquanto a pesquisa documental é elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico. Segundo esse mesmo autor, o levantamento envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer, em tempo que o estudo de caso envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Seleção da unidade de análise

A unidade de análise escolhida foi o Instituto de Pesquisas da Marinha, tendo em vista que um dos autores faz parte do quadro de pessoal do IPqM, tendo conhecimento da sua estrutura organizacional, suas normas internas, seus relacionamentos com outros órgãos, suas características etc.

Coleta e tratamento de dados

A coleta de dados foi iniciada com leitura de bibliografia alusiva ao tema em foco, a fim de montar a fundamentação teórica do assunto. Em seguida, foi realizada pesquisa documental e observação não participante na unidade de análise, com intuito de conhecer seu organograma, norma regimental, ordens internas etc.

Posteriormente, foi realizada entrevista semiestruturada com o assessor de Gestão Integrada e Planejamento Estratégico do IPqM, servidor civil efetivo da OM, que é responsável pelo gerenciamento dos dados alusivos aos controles existentes, e com o chefe do Departamento de Administração, oficial superior também lotado no Instituto.

Quanto à entrevista, Cervo, Bervian e Silva (2007) descrevem como uma forma de recolher, por meio do interrogatório do informante, dados para a pesquisa.

Delimitações no estudo

O estudo foi realizado em apenas uma organização, sendo as considerações feitas ao final do trabalho pertinentes apenas à unidade de análise, não podendo ser generalizado, uma vez que se refere a um universo restrito e provavelmente possa não representar o ocorrido em demais órgãos militares e da Administração Pública.

REFERENCIAL TEÓRICO

A Contabilidade Gerencial e os Sistemas de Controle Gerencial (SCG)

Em 1998, o Institute of Management Accountants (IMA) conceituou a contabilidade gerencial como um processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar as informações usadas pela gerência para planejar, avaliar e controlar uma organização e assegurar o uso apropriado e a responsabilização pelos recursos.

Ittner e Larcker (2001) descrevem que o IMA elaborou estudo em que descreve a evolução da contabilidade gerencial durante o tempo, passando por quatro estágios: até 1950 – foco no orçamento e em custos; entre 1950 e 1965 – atenção para planejamento e controle, usando técnicas de decisão; de 1965 a 1985 – ênfase na redução de desperdícios, usando técnicas de análise de processos e controle de custos; a partir de 1985 – foco na utilização dos recursos e tecnologias para criar valor. Após este estudo, o IMA estabelece uma nova definição para o tema, afirmando que a contabilidade gerencial se refere ao produto de evolução através desses citados estágios.

Para Busco (2009), a contabilidade gerencial proporciona aos gestores uma maneira de compreender as atividades de sua organização, possibilitando que eles se comuniquem de forma significativa sobre tais atividades.

Segundo Atkinson (2008), a contabilidade gerencial se constitui no processo de identificar, medir, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização, servindo como uma das principais fontes de tomada de decisão e controle nas organizações.

Anthony e Govindarajan (2011) acreditam que o controle visa assegurar que as estratégias adotadas pela entidade sejam fielmente cumpridas, de forma que os objetivos da organização sejam totalmente alcançados.

Para Mahama (2006), esse controle gerencial agrega todos os arranjos organizacionais e as ações definidas com fim de facilitar o atingimento das metas de desempenho, reduzindo-se o impacto de ações inesperadas.

Os SCG, na visão de A. Davila, Foster e Li (2009), compõem-se de controles formais, informação de rotinas e procedimentos utilizados pelos gestores a fim de manter ou modificar os padrões das atividades organizacionais.

Merchant e Van der Stede (2007) afirmam que o SCG possui dois empregos básicos, sendo um o controle estratégico, focando o ambiente externo à organização, e outro o controle gerencial, com enfoque interno relacionado a influenciar os colaboradores a seguir as metas da entidade.

Em 2006, Soutes apresenta uma pesquisa sugerindo a segregação das ferramentas de contabilidade que tratam do controle gerencial, de acordo com os estágios propostos pelo IMA, considerando como artefatos tradicionais as ferramentas utilizadas em primeiro e segundo estágios e ferramentas

modernas os artefatos usados nos outros dois estágios, conforme descrito a seguir:

Artefatos tradicionais: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Padrão, Preço de Transferência, Retorno sobre o Investimento, Moeda Constante, Valor Presente, Orçamento e Descentralização.

Artefatos modernos: Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Meta (*Target Costing*), *Benchmarking*, *Kaizen*, *Just in time* (JIT), Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, Gestão Baseada em Atividades (ABM), Gecon (Gestão Eco-

nômica), EVA (*Economic Value Added*), Simulação, *Balanced Scorecard* (BSC) e Gestão Baseada em Valor (VBM).

A fim de esclarecer a origem do conceito de artefatos de contabilidade, coloca-se a visão de Soutes (2006) e Guerreiro (2007), que consideram que tais artefatos incluem as atividades, as ferramentas, os instrumentos, os modelos de gestão e os sistemas utilizados por profissionais da contabilidade gerencial para exercer a função administrativa e de controle no desenvolvimento de suas funções.

Conceitos dos artefatos de contabilidade

Artefatos tradicionais

Artefatos	Autores	Conceitos
Custeio por absorção	Martins (2010)	Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.
Custeio variável	Horngren <i>et al.</i> (2000)	Método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis, sendo os mesmos custos do período em que ocorreram.
Custeio padrão	Slomski (2008)	Método em que se calcula o custo de uma unidade e atribui-se, dessa forma, o custo para as demais, <i>a priori</i> e em seguida; após produzido o lote, apura-se o custo real incorrido para, dessa forma, apurar eventuais diferenças de preços, de volumes, de tempo etc.
Preço de transferência (PT)	Schoueri (2006)	Valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, à empresa que com ela se relaciona. Tendo em vista não terem sido negociados em mercado livre, tais preços podem se desviar daqueles que teriam sido acertados entre parceiros comerciais não relacionados, em transações comparáveis com circunstâncias iguais.
Retorno sobre o investimento	Assaf Neto (2009)	Retorno dos recursos aplicados pelos acionistas e credores do negócio, que é medido pela divisão entre o Lucro Operacional Líquido e o Investimento.
Moeda constante	Martins (2001)	Método que consiste em proporcionar integridade ao denominador comum monetário, em termos de essência econômica, propondo-se a prestar informações mais comparáveis, já que utiliza uma moeda de poder aquisitivo constante.
Valor presente	Ross (2002)	Medida de quanto valor é criado ou adicionado hoje por realizar um investimento.
Orçamento	Blumentritt (2006)	Processo de alocação de recursos financeiros de uma organização, de suas unidades, suas atividades e seus investimentos.
Descentralização	Gomes e Mandim (2005)	É a delegação de autoridade e responsabilidade aos gerentes de escalões inferiores da entidade no que concerne à tomada de decisão.

Artefatos modernos

Artefatos	Autores	Conceitos
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Berti (2006)	Método de custeio que objetiva proporcionar um tratamento nos custos indiretos, tomando como base as atividades da empresa, independente de sua relação com o volume.
Custeio Meta (<i>target costing</i>)	Martins (2010)	Processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é custo definido de fora para dentro.
<i>Benchmarking</i>	Garvin (2001)	Processo de aprendizado com os outros, possibilitando assim o estudo dos processos do modo como são realizados.
<i>Kaizen</i>	Laraia <i>et al.</i> (2009)	Processo que objetiva produzir desempenho superior no curto prazo, em áreas precisamente definidas.
<i>Just in time</i> (JIT)	Assaf Neto e Silva (2007)	Filosofia de gestão empresarial baseada na eliminação total dos estoques e produção puxada pela demanda. A empresa começa a produção somente quando o produto estiver demandado pelo cliente.
Teoria das Restrições	Antunes <i>et al.</i> (2004)	Conjunto de ferramentas que permitem identificar, analisar e propor soluções para os problemas organizacionais.
Planejamento Estratégico	Almeida (2010)	Técnica administrativa que, por meio da análise do ambiente de uma entidade, gera a compreensão das suas oportunidades e ameaças e seus pontos fortes e fracos no intuito do atingimento da sua missão e, por meio desta consciência, estabelece o propósito do rumo que a organização deverá seguir a fim de aproveitar oportunidades, evitando riscos.
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	Atkinson <i>et al.</i> (2008)	Processo que tem por objetivo atender às necessidades dos clientes, deixando-os satisfeitos, ao mesmo tempo em que reduz a demanda por recursos organizacionais.
Gecon (Gestão Econômica)	Santos (2005)	Modelo gerencial de administração por resultados econômicos, corretamente mensurados, o qual incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de uma visão holística e sistêmica, visando à eficácia empresarial.
EVA (<i>Economic Value Added</i>)	Young e O'Byrne (2003)	Método que mede a diferença, em termos monetários, entre o retorno sobre o capital de uma empresa e o custo desse capital.
Simulação	Silva (2002)	Instrumento de planejamento, disponibilizado pela pesquisa operacional, que possibilita a criação de cenários, a partir dos quais pode-se orientar o processo de tomada de decisão, proceder a análises, avaliar sistemas e propor soluções para a melhoria de <i>performance</i> .
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	Atkinson <i>et al.</i> (2008)	Sistema de gerenciamento e de avaliação que vê o desempenho do negócio sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, do processo interno e da aprendizagem e conhecimento.
Gestão Baseada em Valor (VBM)	Costa <i>et al.</i> (2011)	Conjunto dos caminhos tomados pela administração de uma companhia, no rumo do crescimento do seu valor, da forma mais objetiva possível ao longo do tempo, em favor dos seus proprietários ou acionistas, sendo esse caminho constituído de estratégias, normas, ações e atitudes, visando alcançar seus objetivos estratégicos e, conseqüentemente, os resultados esperados.

Outros instrumentos de controle gerencial (artefatos) utilizados no setor público e especificamente na MB

Além dos artefatos mencionados, os quais foram listados por Soutes (ver tabelas das páginas anteriores), observa-se que a administração pública no País e até mesmo a MB vêm se utilizando de outros instrumentos, elaborados a partir de necessidades próprias de gerenciamento de suas atividades.

a) Sistemática OMPS

A Sistemática OMPS foi instituída em setembro de 1994, com o objetivo de implantar na Marinha do Brasil, em determinadas OM, uma mudança de cultura de gestão, baseada na apuração e apropriação de custos. Não obstante, a intenção era também tornar essas OM flexíveis e adaptáveis, fazendo com que produzissem bens e serviços com qualidade, ao menor custo possível, e fossem dirigidas ou comandadas por militares criativos e arrojados com autonomia suficiente para reagir prontamente às necessidades impostas pela atual conjuntura (SECRETARIA-GERAL DA MARINHA, 1999).

De acordo com a Norma da Marinha denominada SGM-304, OMPS é a OM que presta serviços a outras OM e, eventualmente, a organizações extra-Marinha numa das seguintes áreas: industrial, de pesquisa e desenvolvimento de ciência e tecnologia, hospitalar, de abastecimento ou de serviços especiais, efetuando a cobrança pelos serviços prestados, a partir dos custos e das despesas incorridos.

O Sistema OMPS corresponde, portanto, a uma nova forma de gestão das OM produtivas da MB criada visando avaliar os seus desempenhos e otimizar a aplicação de seus recursos da Marinha.

O IPqM é uma OMPS de Ciência e Tecnologia (OMPS-C). Conforme descreve

a SGM-304, a OMPS-C é a OM que tem como atividade principal a pesquisa e o desenvolvimento de ciência e tecnologia, destacando-se: serviços prestados provenientes de suas pesquisas, fabricação e consequente comercialização dos produtos por ela desenvolvidos, apoio técnico, adestramento e consultoria técnica em sua área de atuação para a MB e, eventualmente, a clientes extra-Marinha.

Na Sistemática OMPS, os custos são indicadores gerenciais que servem para apontar disfunções ou avaliar atividades. Neste caso, a MB passou a adotar o emprego da contabilidade de custos, por meio da utilização do custeio por absorção nas suas organizações industriais e prestadoras de serviços. Assim, dentro da sistemática, o desempenho da OMPS é analisado em função do resultado de seus indicadores. Mensalmente, as OMPS devem confrontar os valores reais de seus custos indiretos e de suas despesas administrativas, apropriados em conformidade com os procedimentos previstos nas normas em vigor, com os respectivos valores orçados/faturados para o período, a fim de verificar a correção dos índices e das taxas aplicados no seu faturamento para a recuperação dos custos indiretos e das despesas administrativas incorridos no período.

b) Programa Netuno

O Programa Netuno foi elaborado com base no programa GesPública, estabelecido no âmbito do Governo Federal pelo Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005.

De acordo com a publicação EMA-134 – Manual de Gestão Administrativa da Marinha, o Programa Netuno é um processo administrativo que visa aprimorar a gestão das OM e, conseqüentemente, proporcionar à Marinha do Brasil as melhores condições para estar pronta e adequada à estatura político-estratégica exigida pelo País.

O Programa tem a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços e da administração organizacional, orientando-se, basicamente, pelas seguintes diretrizes: manter o adestramento da tripulação das OM, com a otimização do emprego do pessoal; aperfeiçoar a estrutura administrativa para eficiência e eficácia das ações das OM; valorizar o elemento humano, enfatizando o desenvolvimento e aperfeiçoamento de suas qualidades; e racionalizar custos.

O Programa Netuno é centrado na dinâmica de autoavaliação da gestão para identificação das necessidades de melhoria nas OM, utilizando-se do instrumento do Governo Federal para avaliação da Gestão Pública adaptado à cultura da Marinha.

O Instrumento para Avaliação da Gestão Pública (IAGP) é um conjunto de orientações e critérios para avaliação da gestão, que tem por referência o Modelo de Excelência em Gestão Pública (MEGP) e os conceitos e fundamentos preconizados pelo Programa GesPública.

Tal instrumento é utilizado para avaliação das organizações que aderiram ao GesPública, que é o caso da Marinha, bem como para a avaliação dos Relatórios de Gestão (RG) das organizações que se candidatam ao Prêmio Nacional da Gestão Pública. A partir do resultado dessas avaliações, é possível vislumbrar melhorias para o sistema de gestão da organização avaliada de forma objetiva e consistente por meio de um Plano de Melhoria da Gestão (PMGes).

c) Conselho de Gestão

De acordo com a publicação SGM-107 – Normas Gerais de Administração, integrado à estrutura organizacional das OM, o Conselho de Gestão é o responsável pelo assessoramento ao comandante ou diretor

nos assuntos relacionados à administração geral e ao desenvolvimento organizacional, em particular nas orientações para o desenvolvimento de atividades voltadas para o aprimoramento da gestão apoiadas pelo Programa Netuno.

O Conselho de Gestão integra-se à estrutura organizacional da OM como órgão de assessoramento, sendo responsável pela promoção da qualidade de sua gestão, em conformidade com os conceitos e fundamentos disseminados por meio do programa de excelência gerencial da Marinha.

O Conselho reúne-se de maneira ordinária, mensalmente, para examinar e deliberar sobre prestações de contas, bem como as ações implementadas, e avaliar os resultados obtidos com a execução das práticas de gestão (Planos de Melhoria da Gestão – PMGes, Planejamento Estratégico Organizacional – PEO e outros), assuntos afetos à administração econômico-financeira e gerencial da OM, assim como sobre inspeções e auditorias ocorridas na mesma.

Também pode se reunir de maneira extraordinária para tratar de aspectos gerenciais pertinentes, que requeiram uma ação tempestiva por parte da OM e que não possam (ou não seja conveniente) aguardar a realização da próxima reunião ordinária para a devida apreciação ou sempre que houver transferência de responsabilidade de qualquer tipo de gestão financeira que implique uma prestação de contas extraordinária.

d) Programa de Aplicação de Recursos (Orçamento Anual)

De acordo com o contido na publicação SGM-301 – Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade, ao início de cada ano as OM devem elaborar um documento denominado Programa de Aplicação de Recursos (PAR), que objetiva orientar e racionalizar a utilização dos recursos

orçamentários ou extra-orçamentários que lhe forem alocados no respectivo exercício. Nesse documento, com base em necessidades previamente levantadas, o Comando deve estabelecer diretrizes e prioridades para assegurar a utilização eficiente e eficaz dos recursos disponíveis durante o ano. Trata-se de um documento que, ao longo do ano, está sujeito a ajustes periódicos, em razão de fatos supervenientes, como necessidades inopinadas e inadiáveis ou suplementação de crédito, aumento ou redução das receitas etc.

e) Relatório de Gestão (RG)

A Instrução Normativa 63/2010 do Tribunal de Contas da União (TCU) definiu o RG como sendo documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, organizado para permitir a visão sistêmica do desempenho e da conformidade da gestão dos responsáveis pelas unidades jurisdicionadas num exercício financeiro.

Como se percebe, esse Relatório se constitui num avanço do ponto de vista da gestão pública, pois o TCU passa a não somente verificar a questão da conformidade, ou seja, da legalidade dos atos praticados pelos agentes públicos, mas também passa a mensurar o desempenho da organização.

Anualmente, por meio de Decisão Normativa, o TCU disciplina a forma e o conteúdo do referido Relatório. No que tange especificamente à avaliação da gestão, por meio do RG se divulga o planejamento e os resultados alcançados, estrutura de governança e autocontrole da gestão, gestão de pessoas, terceirização de mão de obra e custos relacionados, gestão do patrimônio imobiliário e mobiliário, gestão da tecnologia da informação e do conhecimento, gestão do uso dos recursos renováveis e sustentáveis e sustentabilidade ambiental.

f) Projeto Esplanada Sustentável (PES)

O PES é uma iniciativa conjunta dos Ministérios do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG); do Meio Ambiente (MMA); de Minas e Energia (MME); e da Secretaria-Geral da Presidência da República, que tem por objetivo principal incentivar órgãos e instituições públicas federais a adotarem modelo de gestão organizacional e de processos estruturados na implementação de ações voltadas ao uso racional de recursos naturais, promovendo a sustentabilidade ambiental e socioeconômica na Administração Pública Federal.

Essa metodologia consiste em uma ferramenta gerencial na qual há uma fase inicial de coleta de informações sobre as despesas, para em seguida essas despesas serem analisadas, de modo a definir um potencial de economia e a identificação de ações que poderão promover redução efetiva de gastos.

O PES, instituído pela Portaria Interministerial (MPOG, MMA, MME e MDS) nº 244/2012 e coordenado pelo MPOG, por meio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF/MP), tem como principais objetivos: promover a sustentabilidade na Administração Pública Federal; melhorar a qualidade do gasto público; incentivar a implantação de ações de eficiência energética; estimular ações para o consumo racional dos recursos naturais e bens públicos; garantir a gestão integrada de resíduos pós-consumo; melhorar a qualidade de vida no trabalho; e reconhecer e premiar as melhores práticas de eficiência na utilização dos recursos públicos.

CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O vertiginoso avanço tecnológico experimentado pelo material de emprego mili-

tar, ocorrido durante e logo após a Segunda Guerra Mundial, levou a MB, motivada pelo anseio de dotar-se de equipamentos mais modernos, a sentir a necessidade de acompanhar, de forma autóctone, o vibrante desenvolvimento tecnológico iniciado naquela época.

Em outubro de 1953, a ideia de criação de um laboratório de pesquisas científicas e tecnológicas para a MB foi formalmente levada, pela primeira vez, à consideração da Alta Administração Naval, pelo ofício do diretor-geral de Eletrônica da Marinha ao ministro da Marinha. Após vários estudos, no dia 27 de dezembro de 1955, por determinação do ministro da Marinha, era lançada a pedra fundamental do futuro laboratório de pesquisas tecnológicas da MB. Estava plantada a semente do que viria a ser o IPqM.

Em 14 de julho de 1959, era criado o IPqM, pelo Decreto do Poder Executivo nº 46.426, com pesquisas concentradas nas seguintes áreas: armamento, biologia marinha, bioquímica, oceanografia física, eletrônica, química e acústica submarina.

Na década de 70, o Instituto, paralelamente às pesquisas relacionadas ao material de emprego militar, intensificou sua atuação nas áreas de biologia marinha (Projeto Cabo Frio), energia solar, biomassa, alimentação e saúde, todas elas de grande alcance social, levando-se em consideração as carências do País naquela época.

Em 26 de abril de 1984, foi criado o Instituto Nacional de Estudos do Mar (Inem), atual Instituto de Estudos do Mar Almirante Paulo Moreira (IEAPM), que assumiu a responsabilidade de conduzir os trabalhos relativos à biologia marinha (Projeto Cabo Frio), até então desenvolvidos no IPqM.

A partir de então, o IPqM passou a priorizar esforços em projetos atinentes a material de emprego militar, com possibilidade de emprego dual.

Atualmente, subordinado à Secretaria de Ciência, Tecnologia e Inovação da Marinha, o IPqM trabalha, em parceria com universidades, empresas e centros de pesquisas civis e militares, nas atividades de pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico nas áreas de: Armamento, Guerra Eletrônica, Acústica Submarina, Controle e Monitoração, Materiais e Navegação Inercial. Tendo como lema “Nossa meta é desenvolver tecnologias necessárias à Marinha” e focado no cumprimento da sua missão, o IPqM continua desenvolvendo material de defesa e contribuindo também para o desenvolvimento científico, tecnológico e econômico do Brasil.

O IPqM é considerado uma OMPS. Portanto, atua cobrando de seus clientes pelos serviços que lhes são prestados. O valor cobrado é proporcional aos custos e às despesas incorridas, que são apurados com base em metodologia disposta na Norma SGM-304.

CONTROLE GERENCIAL NO IPqM

Pode-se afirmar que o controle gerencial do IPqM seja constituído por diversos instrumentos que propiciam a existência de um ambiente favorável a uma administração focada no controle da ação planejada.

O IPqM busca, inicialmente, de forma sistemática o alto desempenho na consecução de suas tarefas pela promoção da cultura de rastrear novos conhecimentos que melhorem a qualidade do serviço prestado pela organização, baseada no seu lema de desenvolver tecnologias necessárias à Marinha. Desta forma, pode-se perceber que a procura por novos conhecimentos pode ser apontada como uma das pedras fundamentais da cultura organizacional.

O IPqM vem realizando desde a sua criação, em 1959, atividades de Pesquisa Científica, Desenvolvimento Tecnológico

e Prestação de Serviços Tecnológicos em áreas de interesse da Marinha do Brasil, que resultaram em materiais, componentes, equipamentos e sistemas que contribuíram para a diminuição da dependência tecnológica do nosso país. Para o atingimento de suas metas, a OM tem participado dos diversos processos e tendências referentes às inovações na gestão, sempre observando os preceitos estabelecidos pela Alta Administração da Marinha do Brasil.

Contudo, não obstante os esforços anteriores, os quais sem dúvida produziram resultados satisfatórios, observou-se que, para que tais melhorias se tornassem efetivas e para que permanecessem por meio das constantes trocas ocorridas através do tempo de seus agentes públicos responsáveis pelo desenvolvimento das atividades internas, verificou-se a necessidade de sistematização das práticas nesse sentido adotadas pela OM, evitando-se que as diversas conquistas fossem transformadas em saudosos registros históricos.

Assim, o Instituto passou a adotar diversos artefatos que contribuem para a eficácia de seu controle gerencial, listados a seguir.

a) Orçamento

O IPqM traduz seu plano de alocação de recursos financeiros pelos seus diversos setores por meio do PAR, que é preparado no final do exercício financeiro do ano anterior, a fim de que se possa planejar as aquisições para o ano seguinte.

b) Descentralização

No que tange a este aspecto, a Direção da OM se utiliza de Portarias para delegar competência de determinados assuntos, tais como a assinatura de documentos administrativos alusivos às atividades de apoio

e de administração financeira, material e de pessoal e a de ordenação de despesas.

c) Planejamento Estratégico

Uma das práticas que vêm obtendo melhores resultados nesse sentido é a metodologia do Planejamento Estratégico, a qual é amplamente utilizada por diversas organizações públicas, privadas, com ou sem fim lucrativo, o qual tem sido difundido no âmbito da Administração Pública por meio do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (Gespública) e, no âmbito da Marinha do Brasil, pelo Programa Netuno, que é uma customização do Gespública, tendo por propósito fortalecer e capacitar as OM para o futuro, por meio de uma ferramenta de gestão que permita diagnosticar o estágio de desenvolvimento gerencial e planejar ações visando a melhoria contínua.

Com tal metodologia, voltam a ser utilizadas antigas ferramentas de gestão e são ainda apresentadas novas, focadas no diagnóstico da organização, na melhoria constante dos processos e, principalmente, no registro, no planejamento e na sistematização dos diversos passos necessários à contínua evolução, sem deixar de lado a valorização do elemento humano.

Nesse contexto, e envidando esforços nas ações de melhoria, a administração do Instituto de Pesquisas desenvolveu várias ações ao longo dos últimos anos, entre as quais pode-se destacar:

– implantação de reuniões em que toda a tripulação tome conhecimento de informações de relevância a respeito de seu Departamento/Grupo, como, por exemplo, treinamentos e exercícios realizados e programados, emprego dos recursos recebidos pela OM ao longo do exercício financeiro e situação de operacionalidade dos equipamentos da OM, entre várias outras;

- mapeamento dos principais processos finalísticos e de apoio;
- otimização dos parâmetros eficácia, eficiência e efetividade das atividades da OM;
- publicação de um *link* na página da OM na Intranet, com a disponibilização, dentre outros, dos seguintes documentos: Regulamento e Regimento Interno da Instituição, Planejamento Estratégico, Programa de Aplicação de Recursos e resultados da Pesquisa de Clima Organizacional;
- realização de palestras e treinamentos internos para a capacitação de maior número de membros da tripulação;
- indicação para cursos, palestras e adestramentos externos;
- criação do serviço de Ouvidoria com o propósito de ser um canal aberto para o recebimento de críticas e sugestões dos clientes internos da OM;
- medição do nível de satisfação dos clientes externos relacionados com os serviços que são prestados pelo IPqM; e
- colocação de caixas de sugestões pelos diversos refeitórios da OM.

Além de todas estas ações, o Instituto possui um Plano de Melhoria de Gestão como Ações de Melhoria, que é revisto sistematicamente. O intuito é visualizar áreas em que existam oportunidades de melhorar a qualidade dos serviços prestados, seja no âmbito interno, seja no âmbito externo.

O Plano de Melhoria baseia-se na análise de possibilidades de melhoria em relação a determinadas áreas, descritas a seguir: Liderança; Formulação e Implementação de Estratégias; Imagem e Relacionamento; Responsabilidades; Gestão do Conhecimento e Informações Comparativas; Processos Orçamentários, Financeiros, Finalísticos e de Apoio.

Mensalmente, por ocasião do Conselho de Gestão, é avaliado o andamento da

execução das oportunidades de melhoria vislumbradas naquele período.

d) OMPS

O IPqM é uma OMPS da MB, integrante do Sistema de Ciência e Tecnologia da Marinha, sendo classificado como uma OMPS-C. Sua gerência é dividida em três níveis. O primeiro nível é o estratégico, composto por diretor, vice-diretor, gabinete da direção (formado por um oficial assistente, uma assessoria de comunicação social e uma assessoria de relações institucionais), assessores da direção, chefes dos departamentos (de pesquisa e desenvolvimento, de administração e de intendência) e conselhos (de gestão e técnico-científico). O segundo nível é o tático, composto pelos encarregados de grupo (auxiliares dos chefes de departamento). O terceiro nível é o operacional, composto pelos encarregados de divisão (auxiliares dos chefes de grupo).

O desempenho da OMPS-C é avaliado de acordo com o resultado de indicadores econômico-financeiros, cujos principais são: Faturamento Bruto, Resultado Operacional/(Custos + Despesas Administrativas), Resultado Líquido/(Faturamento – Descontos), Perdas/Custos e Despesas Administrativas/Custos.

e) Conselho de Gestão (CG)

Dentro da estrutura organizacional do IPqM, cabe destacar, no que tange ao aspecto de gestão, a existência de um CG, instituído por meio do Regulamento da OM e disciplinado por um documento denominado Ordem Interna, que discute e delibera mensalmente assuntos ligados à gerência dos recursos humanos, materiais e financeiros da OM. Neste fórum, onde alta e média gerências são reunidas, é realizada uma explanação por um militar ou servidor civil,

designado anteriormente, sobre cada conta de gestão da OM, assim como é discutida a aplicação para o mês seguinte do uso dos recursos orçamentários e extra-orçamentários disponíveis no Instituto.

O CG também é o fórum onde são apreciados os resultados dos indicadores de desempenho constantes no Plano Estratégico Organizacional.

f) Conselho Técnico-Científico (CTC)

O CTC, instituído por meio do Regulamento da OM e disciplinado por um documento denominado Ordem Interna, tem por finalidade assessorar o diretor na condução das atividades de pesquisa, desenvolvimento e inovação afetas ao IPqM e na orientação dos assuntos administrativos que, por sua influência na infraestrutura de Ciência, Tecnologia e Inovação, requeiram tratamento pelo próprio Conselho.

Dentre as diversas atribuições do CTC, cabe destacar, no que tange ao controle gerencial, a análise dos resultados obtidos, tanto no aspecto físico como no aspecto financeiro, para os projetos de CT&I em execução (com recursos orçamentários ou extra-MB), propondo orientações para sanar eventuais óbices encontrados e propor ações para o atendimento das metas relativas à CT&I fixadas anualmente para o IPqM.

g) Escritório de Projetos (EP)

O EP, instituído por meio do Regulamento da OM e disciplinado por um documento denominado Ordem Interna, foi instituído a fim de assessorar a Direção nos assuntos afetos ao Planejamento e Controle de Projetos, tendo em vista o grande número de projetos existentes.

As atribuições principais do EP são: coordenar as ações dos gerentes de projetos; realizar o planejamento inicial do Projeto;

coordenar, junto aos gerentes de projetos, gestores e Setor de Apoio à Gestão, os processos de aquisições e a gestão financeira inerente aos projetos; e coordenar, por meio de reuniões periódicas, o gerenciamento do escopo, custo, cronograma, recursos humanos, riscos e qualidade dos projetos.

O EP acompanha todas as atividades desenvolvidas nessa área de projetos, por meio da utilização de um programa informatizado denominado Sapa. Os gerentes de cada projeto lançam todas as informações pertinentes aos mesmos nesse sistema, possibilitando o acompanhamento e intervenções pontuais do EP, caso sejam necessárias, a fim de controlar cada atividade que está sendo desenvolvida.

h) Sistema de Controle da Gestão Ambiental

O IPqM possui uma sistemática disciplinada em uma norma interna (Ordem Interna) que trata da questão da Gestão Ambiental. Para isso, o citado documento descreve como ocorre a execução de práticas alusivas a um Sistema de Gestão Ambiental Simplificado, estabelecendo metas e compromissos com o desempenho ambiental, por meio da realização de determinadas ações. Dentre estas, merece destaque a Coleta Seletiva de Lixo, procedimento que também está regulamentado internamente por meio de um documento (Ordem Interna).

Cabe ainda salientar que a MB possui também normas específicas para gerenciar os procedimentos de implantação e acompanhamento dos Sistemas de Gestão Ambiental de suas OM, onde está incluído o IPqM.

i) Relatório de Gestão

O Relatório de Gestão (RG) da OM é elaborado e enviado anualmente ao Cen-

tro de Controle Interno da Marinha, OM responsável por consolidar os RG desta Força que são transmitidos ao Tribunal de Contas da União.

j) Projeto Esplanada Sustentável (PES)

Outro instrumento de controle gerencial utilizado pela OM é o PES, o qual é disciplinado no âmbito da Marinha pelo Estado-Maior da Armada, que estabelece as diretrizes para cumprimento das demais OM.

A Direção do IPqM, por meio de Portaria Interna, designa militares e servidores civis para compor um grupo que gerencia e realiza, mensalmente, medições de atividades que monitoram o consumo de água, energia elétrica, serviços de telecomunicações e processamento de dados, material de consumo, serviços de manutenção e limpeza de instalações, dentre outros. Tais informações são inseridas no Sispes, que é o sistema informatizado do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que funciona como um banco de dados sobre o assunto.

Essas medições são apreciadas no Conselho de Gestão da OM, que delibera quais ações devem ser tomadas para o gerenciamento das atividades, a fim de implantar melhorias e redução de custos.

ANÁLISE DE RESULTADOS

Pode-se observar que o IPqM tem utilizado instrumentos de controle gerencial amplamente difundidos no universo corporativo. Dentre os artefatos tradicionais, foi verificado que a OM utiliza o Custeio por Absorção (metodologia OMPS), Orçamento e a Descentralização, enquanto dos artefatos modernos observou-se a utilização do Planejamento Estratégico. Isto indica que o Instituto conhece e aplica alguns dos conceitos de controle da gestão corporativa.

Neste sentido, apesar de não ser elencada como artefato de contabilidade, pode-se incluir a atividade desenvolvida pelo EP da OM neste contexto. O EP é um instrumento que tem a responsabilidade de manter toda a propriedade intelectual relativa à gestão de projetos e de ativamente sustentar o planejamento estratégico (KERZNER, 2006). No IPqM, assessora a Direção no planejamento e controle de projetos, sendo considerada mais uma ferramenta de apoio à gestão.

Também foi verificado que a OM usa mecanismos próprios da administração pública para controlar a gestão, assim como utiliza sistemáticas desenvolvidas dentro da MB, que proporcionam aumento do nível de controle das principais atividades executadas. Estes são a Sistemática OMPS, o Conselho de Gestão, o Conselho Técnico-Científico, o Sistema de Controle da Gestão Ambiental, o Relatório de Gestão e o Programa Esplanada Sustentável.

Nota-se que a quantidade de instrumentos de controle gerencial próprios da administração pública e da MB utilizada pelo Instituto é bem maior, o que vem de encontro à visão de Hofstede (1981) sobre o assunto quando tal pesquisador salienta que os sistemas de controle gerencial de entidades de órgãos públicos devem ser específicos para tal setor, procurando-se evitar somente a adoção das abordagens tradicionais, uma vez terem sido desenvolvidas para organizações que visam ao lucro, podendo não serem aplicáveis com sucesso na área pública.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal do presente artigo foi o de verificar quais artefatos de contabilidade têm sido utilizados pelo IPqM, podendo-se assim observar como é realizado o controle gerencial da OM.

Para tanto, procurou-se primeiramente o embasamento teórico necessário ao correto entendimento do assunto ora em pauta, assim como o levantamento e a análise dos instrumentos de controle gerencial utilizados pela IPqM.

Os resultados encontrados propiciaram atingir o objetivo principal da pesquisa, observando-se como o Instituto utiliza os diversos artefatos de contabilidade. Foi verificado que a OM usa tanto aqueles usados no mundo corporativo como os próprios de

órgãos da administração pública nacional, sendo estes últimos numa quantidade bem superior aos primeiros, o que já era indicado pela literatura acadêmica que estuda o tema.

Foi também possível observar que ainda há espaço para a introdução de outros artefatos a fim de melhorar o controle gerencial do IPqM. Para tanto, sugere-se a realização de um trabalho específico para tal, que pode utilizar, inclusive, todo arcabouço desta pesquisa.

📁 CLASSIFICAÇÃO PARA ÍNDICE REMISSIVO:

<ADMINISTRAÇÃO>; Administração pública; Contabilidade; Instituto de Pesquisas da Marinha;

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistema de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.
- ANTUNES Jr. J. A. V., KLIPPEL, M., KOETZ, A. L., LACERDA, D. P., Critical Issues about the Theory of Constraints Thinking Process – A Theoretical and Practical Approach, 15th POMS – Production and Operation Management Society, Cancun, 2004.
- ASSAF NETO, A. *Finanças Corporativas e Valor*. São Paulo: Atlas, 2009. 4v.
- ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. *Administração do capital de giro*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S. & YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2008.
- BERTI, A. *Contabilidade e análise de custos*. Curitiba: Juru, 2009.
- BLUMENTRITT, Tim. “Integrating strategic management and budgeting”. *Journal of Business Strategy*, London, v. 27, nº 6, p. 73-79, 2006.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Manual de Gestão Administrativa da Marinha (EMA-134). Brasília, 2011.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Normas Gerais de Administração (SGM-107). Brasília: 2013.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Normas sobre Administração Financeira e Contabilidade (SGM-301). Brasília: 2008.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Normas sobre contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) (SGM-304). Brasília: 2008.
- COSTA, L. G. T. A.; COSTA L. R. T. A.; ALVIM, M. A. *Valuation: manual de avaliação e reestruturação econômica de empresas*. São Paulo: Atlas: 2010.
- DAVILA, A., FOSTER, G., & LI, M. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3/4), 322-347. doi: 10.1016/j.aos. 2008.08.002. 2009.
- FREZATTI, F. *Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial*. 5 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2009.

- GARVIN. “Construindo a organização que aprende”. In: *Gestão do conhecimento*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001. (Harvard Business Review). p. 50-81.
- GOMES, J. S.; MANDIM, J. “Descentralização em unidades de negócios: um estudo de caso no setor de confecções”. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 1, nº 2, p. 59-62, mai./ago. 2005.
- HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Accounting theory*. 5th ed. Boston: Irwin, 1992.
- INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. *International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)*, March, 1998.
- ITTNER, C.D, LARCKER D. F. “Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective?” *Journal of Accounting & Economics*, vol.32, p. 349-410, 2001.
- KERZNER. *Gestão de Projetos: As melhores práticas*. Tradução Leme Belon Ribeiro. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006, 824p.
- LARAIA, A.; MOODY, P.; HALL, R. *Kaizen Blitz: processo para o alcance da melhoria contínua nas organizações*. São Paulo: Leopardo, 2009.
- MAHAMA, H. “Management control systems, cooperation and performance in strategic supply relationships: a survey in the mines”. *Management Accounting Research*, v. 17, p. 315–339, 2006.
- MARTINS, E. (Org.) *Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 10ª ed. São Paulo. Atlas: 2010.
- MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. *Management Control Systems: performance measurement, evaluation, and incentives*. London: Prentice Hall, 2007.
- ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; JORDAN, B. D. *Princípios da administração financeira*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- SANTOS, Roberto Vatan dos. *Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica – Gecon*. São Paulo: Saraiva, 2005. 180p.
- SECRETARIA-GERAL DA MARINHA. O Sistema OMPS (Organizações Militares Prestadoras de Serviços). Concurso Inovação na Gestão Pública Federal; Instituição: Marinha do Brasil – Brasília, 1999. Disponível em: http://inovacao.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=110. Acessado em 30 de abril de 2015.
- SCHOUERI, L.E. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética. 2006.
- SILVA, L.C. *Processos de Simulação*. Universidade do Oeste do Paraná, 2002.
- SLOMSKI, V. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SOUTES, D.O. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. São Paulo, 2006. 116 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- SOUTES, D. O.; GUERREIRO, R. “Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras”. In: ENCONTRO DA ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro, Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- YOUNG, S. D; O’BYRNE, S F. *EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação*. Tradução: Paulo Lustosa. Porto Alegre: Bookman, 2003.