

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO BARREIROS LEAL

MOMENTUM ACCOUNTING NA GESTÃO PÚBLICA: Um Estudo de
Caso em Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do
Brasil

Rio de Janeiro, RJ.

2011

RODRIGO BARREIROS LEAL

MOMENTUM ACCOUNTING NA GESTÃO PÚBLICA: Um Estudo de
Caso em Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do
Brasil

Dissertação de Mestrado
apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis
da Faculdade de Administração e
Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial à
obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a Dr^a Aracéli Cristina de Sousa Ferreira (FACC/UFRJ)

Rio de Janeiro, RJ.

2011

L435m Leal, Rodrigo Barreiros
Momentum accounting na gestão pública: um estudo de caso em organização militar prestadora de serviços da Marinha do Brasil / Rodrigo Barreiros Leal. – Rio de Janeiro : UFRJ, 2011.
162 f.: il.; 31 cm.

Orientador: Profa. Dra. Aracéli Cristina de Sousa Ferreira
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, 2011.

1. Contabilidade multidimensional. 2. Gestão pública.
3. Tomada de decisão. I. Ferreira, Aracéli Cristina de Sousa.
II. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis. III. Título.

RODRIGO BARREIROS LEAL

MOMENTUM ACCOUNTING NA GESTÃO PÚBLICA: Um Estudo de
Caso em Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do
Brasil

Dissertação de Mestrado
apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis
da Faculdade de Administração e
Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial à
obtenção do título de Mestre em
Ciências Contábeis

APROVADA em 23 de agosto de 2011.

Banca Examinadora:

Prof^a. Aracéli Cristina de Sousa Ferreira, Dr^a.-FACC/UFRJ
(Orientadora)

Prof. Adriano Rodrigues, Dr.- FACC/UFRJ
(Examinador)

Prof. Vicente Antonio de Castro Ferreira, Dr. – COPPEAD/UFRJ
(Examinador)

Rio de Janeiro, RJ.

2011

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha esposa Janaina pelo amor, paciência, dedicação e incentivo em todos os momentos.

Pra sempre, meu porto seguro!

AGRADECIMENTOS

Após concluir esse trabalho, convicto da presença de Cristo Jesus ao meu lado [*... porque aos seus anjos dará ordem a teu respeito para te guardarem em todos os teus caminhos. Versículo 11, Salmo 91 da Sagrada Escritura*], faço constar os meus sinceros agradecimentos:

À minha amada mãe Vera Lúcia e amada avó Maria Aparecida (*in memoriam*), pedras basilares de minha formação como pessoa.

À Marinha do Brasil pelos interessantes e saudáveis desafios afetos às mais variadas áreas do conhecimento, proporcionados pela carreira que escolhi.

À FACC/UFRJ pela oportunidade de cursar o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis e por todo apoio colocado a minha disposição.

Aos amigos de Praça D`Armas Anderson Silva, Anderson Soares, Carlos Alexandre, Carlos Kerber e Esdras pelo apoio prestado sempre que solicitado no decorrer do curso.

À minha orientadora Prof^a. Dr^a. Aracéli Cristina de Souza Ferreira pelos conhecimentos e ensinamentos a mim transmitidos dentro e fora das salas de aula, além do modo seguro e objetivo com que conduziu a importante missão de orientar.

A todos os colaboradores que de forma direta ou indireta contribuíram para a viabilização dessa pesquisa.

Devo dedicar especial atenção à minha amada esposa Janaina pela fundamental e indispensável participação no desenvolvimento desse trabalho, tornando meu caminho bem mais suave... Obrigado pelo carinho de todas as horas. Todo meu amor é seu!

RESUMO

LEAL, Rodrigo Barreiros. *Momentum Accounting* na Gestão Pública: Um Estudo de Caso em Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

Este estudo buscou verificar como é possível aplicar a teoria multidimensional da contabilidade (*momentum accounting*) em uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil (OMPS). Em linhas gerais, o cerne da referida teoria está no fato de a contabilidade não reconhecer a inércia das transações ocorridas numa entidade e que, em alguns casos, ocorrem de forma repetitiva, independentemente da implementação de novas ações por parte dos gestores. Cria-se, dessa forma, uma estrutura de medidas contábeis que estende a estrutura convencional de partidas dobradas para uma estrutura de partidas triplas, a qual irá fornecer informações para a administração através de demonstrações distintas: balanço patrimonial, demonstração de resultado do período e balanço de ações. Nesse contexto, a justificativa deste estudo encontra abrigo, essencialmente, nas atuais exigências da sociedade brasileira, no que se refere à eficiência e qualidade no trato da coisa pública. Com fulcro nisso, a pesquisa avalia a possibilidade de maior aproveitamento das informações registradas nas demonstrações contábeis do Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais (unidade de análise), no âmbito das decisões estratégicas da organização. Como estratégia de pesquisa, adotou-se o estudo de caso. Ademais, esse trabalho de caráter descritivo e exploratório contou com pesquisas bibliográficas e documentais. De fato, a estrutura analítica desse estudo foi inspirada na metodologia empregada por Yuji Ijiri no desenvolvimento da teoria multidimensional. Dos resultados encontrados, depreende-se que é possível a utilização da teoria multidimensional no âmbito de uma OMPS. Em suma, observou-se que o *momentum accounting* aplicado à unidade de análise promove informações úteis à tomada de decisão, contribuindo com o fortalecimento do necessário alinhamento de sua administração com os anseios atuais da sociedade brasileira, especialmente no que concerne à questão da eficiência e qualidade do gasto público.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Multidimensional; Gestão Pública; Tomada de Decisão.

ABSTRACT

LEAL, Rodrigo Barreiros. *Momentum Accounting* na Gestão Pública: Um Estudo de Caso em Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil. Rio de Janeiro, 2011. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

This study attempts to check how can apply the theory of multidimensional accounting (momentum accounting) in a Brazilian Navy Industrial Military Organization (BNIMO). In general, the core of this theory is the fact that accounting does not recognize the inertia of the transactions occurring in a organization and, in some cases, occur repeatedly, regardless of the implementation of new shares by managers. Thus, it creates a structure of accounting measures that extend the conventional framework of double entry to a structure of triple entry, which will provide information to management by demonstrating distinct: balance sheet, income statement of period and balance of the actions. In this context, the rationale of this study is essentially the current demands of Brazilian society, with regard to efficiency and quality in dealing with public affairs. With this core, the study evaluates the possibility of greater use of information recorded in the financial statements of the Repair and Special Supplies Center of the Marine Corps (the unit of analysis), strategic decisions concerning the organization. The case study was adopted as a research strategy. Moreover, this descriptive and exploratory work had bibliographic and documentary research. In fact, the analytical framework of this study was inspired by the methodology employed by Yuji Ijiri in multidimensional theory development. From the results, it appears that it is possible to use the multidimensional theory in the context of BNIMO. In short, it was observed that the *momentum* accounting applied to the unit of analysis promotes useful information to decision-making, contributing to strengthening the necessary alignment of their current administration with the desires of Brazilian society, especially regarding the issue of efficiency and quality of public spending.

KEYWORDS: *Momentum* Accounting; Public Management; Decision Making.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Operações da XYZ Computadores.....	35
Quadro 2 – Perspectiva Multidimensional.....	48
Quadro 3 – Centros de Consumo.....	67
Quadro 4 – Oportunidades e Ameaças, Forças e Fraquezas.....	76
Quadro 5 – Painel de Desempenho (2005-2015).....	80
Quadro 6 – Oportunidades e Ameaças, Forças e Fraquezas (2009-2015).....	82
Quadro 7 – Painel de Desempenho (2009-2015).....	83
Quadro 8 – Forças Externas e Internas da OMPS.....	123
Quadro 9 – Síntese da Estrutura Tridimensional.....	128
Quadro 10 – Demonstrativo do Resultado do Período 2008.....	132
Quadro 11 – Modelo tridimensional de DRP.....	134

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Relações Matemáticas.....	42
Figura 2 – Indicador do Resultado Operacional das OMPS.....	60
Figura 3 – Apuração de custos pelas OMPS.....	61
Figura 4 – Organograma do Cresumar.....	64
Figura 5 – Fluxograma da Produção.....	70
Figura 6 – Metodologia Básica Adotada.....	74
Figura 7 – Modelo de Gestão.....	74
Figura 8 – Execução Total da Produção.....	97
Figura 9 – Produção da Motomecanização.....	98
Figura 10 – Produção do Armamento.....	99
Figura 11 – Produção da Óptica e Eletrônica.....	100
Figura 12 – Produção do Apoio Industrial.....	101
Figura 13 – Comparativo: Ministério da Defesa x Marinha	104
Figura 14 – Aporte de Recursos do Cresumar.....	105
Figura 15 – Resultado Líquido (2005-2008).....	121

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Balancete Acumulado.....	36
Tabela 2 – Demonstrativo Riqueza – Renda.....	36
Tabela 3 – Demonstrativo Tridimensional da XYZ Computadores.....	45
Tabela 4 – Força de Trabalho.....	64
Tabela 5 – Planejamento e Execução da Produção.....	96
Tabela 6 – Destinado: Ministério da Defesa e Marinha do Brasil.....	103
Tabela 7 – Cresumar: Provisões e Despesas.....	104
Tabela 8 – Taxa Média de Inflação.....	107
Tabela 9 – Controle do Almojarifado.....	108
Tabela 10 – Demonstrativos dos Resultados dos Períodos.....	109
Tabela 11 – Demonstrativo Riqueza-Renda do Cresumar.....	110
Tabela 12 – Taxa de <i>Momentum</i> do Cresumar.....	112
Tabela 13 – Demonstrativo de <i>Momentum</i> do Cresumar.....	114
Tabela 14 – Componente de Ação.....	118
Tabela 15 – Base de Cálculo de Custos para Inflação.....	120
Tabela 16 – Base de Cálculo de D.A. para Inflação.....	120
Tabela 17 – Forças por Centros de Consumo.....	125
Tabela 18 – Demonstrativo de Forças do Cresumar.....	125
Tabela 19 – Demonstrativo Tridimensional do Cresumar.....	127
Tabela 20 – Resultado Projetado e Real 2009.....	120

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

APP	APOIO À PRODUÇÃO/ATIVIDADE
ASD	A SER DETERMINADO
BSC	<i>BALANCE SCORECARD</i>
CADBEM	SISTEMA DE CONTROLE DE BENS
CECO	CENTRO DE CONSUMO
CG	CONTABILIDADE GERENCIAL
CGE	CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA
CE	CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
CPA	<i>CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT</i>
CFN	CORPO DE FUZILEIROS NAVAIS
CGCFN	COMANDO GERAL DO CORPO DE FUZILEIROS NAVAIS
CGEE	CENTRO DE GESTÃO E ESTUDOS ESTRATÉGICOS
CMatFN	COMANDO DO MATERIAL DE FUZILEIROS NAVAIS
COFAMAR	CONSELHO FINANCEIRO E ADMINISTRATIVO DA MARINHA
CTQG	CÂMARA TÉCNICA DA QUALIDADE DO GASTO
CTO	COMITE TÉCNICO DE ORÇAMENTO
CVM	COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS
DFM	DIRETORIA DE FINANÇAS DA MARINHA
DMO	DEMONSTRATIVO DA MÃO DE OBRA
DPCP	DEPARTAMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO
DRP	DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO PERÍODO
ECD	EM CONDIÇÕES DE
EMGEPRON	EMPRESA GERENCIAL DE PROJETOS NAVAIS
END	ESTRATÉGIA NACIONAL DE DEFESA

FFE	FORÇA DE FUZILEIROS DA ESQUADRA
FRE	FONTES DE RECURSOS ESCRITURAIS
GAREF	GUIA DE ACOMPANHAMENTO DO RELATÓRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO
GECON	GESTÃO CONTEMPORÂNEA
GPE	GASTOS DE POSSE ESTRATÉGICA
IBGE	INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA
IMI	ÍNDICE DE MATERIAL INDIRETO
IMOI	ÍNDICE DE MÃO DE OBRA INDIRETA
ISO	<i>INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION</i>
ISTI	ÍNDICE DE SERVIÇO DE TERCEIRO INDIRETO
IPCA	ÍNDICE DE PREÇOS AO CONSUMIDOR AMPLO
MACROPLAN	MACROPLANEJAMENTO
MAP	<i>MILITARY ASSISTANCE PROGRAM</i>
MB	MARINHA DO BRASIL
NBCASP	NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
OM	ORGANIZAÇÕES MILITARES
OMPS	ORGANIZAÇÕES MILITARES PRESTADORAS DE SERVIÇOS
OMPS-I	ORGANIZAÇÕES MILITARES PRESTADORAS DE SERVIÇOS INDUSTRIAIS
ONU	ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS
OP	ORDEM DE PRODUÇÃO
OS	ORDEM DE SERVIÇO
PDRAE	PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO
PGE	PLANO DE GESTÃO ESTRATÉGICA
PME	PERÍODO DE MANUTENÇÃO ESPECIAL

PMRE	PRAZO MÉDIO DE RENOVAÇÃO DE ESTOQUES
PROGEM	PROGRAMA GERAL DE MANUTENÇÃO DA MARINHA
PROD	CENTROS DE PRODUÇÃO/ATIVIDADE
ROB	RESULTADO OPERACIONAL BRUTO
RL	RESULTADO LÍQUIDO
SAbM	SISTEMA DE ABASTECIMENTO DA MARINHA
SGM	SECRETARIA GERAL DA MARINHA
SIAFI	SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL
SICGOV	SISTEMA DE INFORMAÇÕES DE CUSTOS DO GOVERNO FEDERAL
SisGesCon - OMPS	SISTEMA DE GESTÃO CONTEMPORÂNEA DA OMPS
SISMAT	SISTEMA DE MATERIAL DA MARINHA
SISTOQUE	SISTEMA DE CONTROLE DE ESTOQUES
STN	SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL
TCO	TAXA DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL
TOMO	TAXA OPERACIONAL DE MÃO DE OBRA
TOMS	TAXA OPERACIONAL DE MATERIAL E SERVIÇO
UG	UNIDADE GESTORA
VTR	VIATURAS
WEB	<i>WORLD WIDE WEB</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 Problema e Objetivos da Pesquisa.....	19
1.2 Relevância do Tema	20
1.3 Justificativa da Pesquisa	22
1.4 Organização do Estudo.....	25
2 A CONTABILIDADE MULTIDIMENSIONAL	27
2.1 As Bases da Escrituração de Dupla-Entrada.....	30
2.2 Riqueza (<i>Explanandum</i>) e Renda (<i>Explanans</i>)	33
2.3 A Estrutura Dinâmica	36
2.4 O <i>Momentum Accounting</i>	40
2.4.1 Força, Impulso e Ação na Perspectiva Tridimensional	41
2.4.2 O Conceito de Utilização da Riqueza	46
2.4.3 Metas e Avaliação de Desempenho	48
2.4.4 Postulados e Objetivos	50
2.4.5 A Fase da Implementação	51
2.4.6 O Apoio da Estatística e a Representação Matricial	52
3 O SISTEMA DE ORGANIZAÇÃO MILITAR PRESTADORA DE SERVIÇOS (SISTEMA OMPS)	55
3.1 A Contabilidade de Custos no Sistema OMPS.....	57
3.2 O Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais (Cresumar).....	61
3.2.1 Breve Histórico, Características e Contextualização	61
3.2.2 O Plano de Gestão Estratégica	72
3.2.3 O PGE 2005 – 2015 – Versão Pioneira	73
3.2.4 O PGE 2009 – 2015 – Principais Alterações	81
3.2.5 A Autonomia de Gestão	85

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS	87
4.1 Caracterização da Pesquisa	87
4.2 Unidade de Análise	91
4.3 Coleta e Análise dos Dados	92
4.4 Limitações da Pesquisa	94
5 ANÁLISE E RESULTADO	95
5.1 Planejamento e Execução Nos Setores de Produção	95
5.1.1 Produção na Motomecanização	97
5.1.2 Produção no Armamento	98
5.1.3 Produção na Óptica e Eletrônica	99
5.1.4 Produção no Apoio Industrial	100
5.2 Contexto e Perpectivas de Produção	101
5.3 Circunstâncias Financeiras e Econômicas	102
5.3.1 Fluxo de Aporte de Recursos	103
5.3.2 Comportamento Inflacionário	106
5.4 Aplicação da Perspectiva Multidimensional	107
5.4.1 Manutenção e Controle do Patrimônio	107
5.4.2 Demonstrativos Contábeis de Resultados Periódicos	109
5.4.3 Dicotomia Riqueza-Renda do Cresumar	109
5.4.4 Estruturação da Perspectiva de <i>Momentum</i>	112
5.4.5 Informações da Contabilidade de <i>Momentum</i>	114
5.4.6 Formação do Trébito (Ação)	117
5.4.7 Construção da Contabilidade de Força (Futuro)	118
5.4.8 Dinâmica Traduzida em Números	123
5.4.9 Avaliação Tradicional <i>Versus</i> Perspectiva de <i>Momentum</i> ..	131
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	135
REFERÊNCIAS	139
ANEXOS	143

1 INTRODUÇÃO

A partir da globalização, sobretudo nas últimas décadas, a rapidez com que as mudanças têm ocorrido no mundo vem exigindo das organizações a utilização de instrumentos rápidos e eficazes para aperfeiçoamento de suas técnicas de custeio dos produtos e serviços, de gerenciamento de resultados e de apoio às suas decisões (BRAGA, 2009, p.14).

O aparelho estatal brasileiro, há tempos, vem sendo alvo na busca pelo aperfeiçoamento administrativo. Nos últimos anos, o tema da eficiência do Estado vem assumindo cada vez mais um papel de relevância dentro da nossa sociedade. (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p.7).

Em paralelo ao exposto, as mudanças afetas à gestão pública são recorrentes, principalmente no que tange aos gastos públicos. A preocupação ora debatida está focada em saber como, e não somente com o que, são gastos os recursos públicos. Verifica-se, ainda, esforços no sentido da busca de informações capazes de fornecer subsídios para a tomada de decisão na gestão pública. Contudo, faz-se mister a utilização de sistemas de informações mais acurados, com ênfase na apuração de custos dos serviços prestados, de modo a prover as informações necessárias no processo de gestão. (DIAS; SLOMSKI; GONDRIGE; OSAWA, 2009)

Nesse contexto, a Alta Administração Naval, por anos, preocupou-se em encontrar uma solução para a incapacidade de mensuração das organizações militares industriais e prestadoras de serviços. Tal fato se justificava devido, principalmente, aos constantes *déficits* financeiros e ao desconhecimento de outras posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a correta avaliação das diversas atividades desenvolvidas nessas organizações (ENAP, 2000, p. 241)

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

- ✓ Conhecimento dos gastos efetivos de operação dessas organizações, separados em custos de produção/prestação de serviços e gastos inerentes às atividades administrativas; e
- ✓ Gerência dos ativos, isto é, domínio perfeito das disponibilidades financeiras, conhecimento dos faturamentos efetuados e da imobilização dos estoques (BRASIL, 2008, p.1-1).

Devido a isso, no ano de 1994, a Marinha criou as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e o Sistema OMPS, com foco na busca do aprimoramento dos controles internos e da determinação mais eficiente dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços (BRASIL, 2008, p.1-3).

Tais organizações prestam serviços industriais, hospitalares, pesquisas em ciência e tecnologia, dentre outros, à organizações militares e, eventualmente, à entidades civis, adotando, desde 1994, o registro e o controle de seus custos por intermédio de demonstrativos contábeis, além de gestões balizadas por planejamentos estratégicos. O Capítulo 3, por sua vez, descreve as características operacionais do sistema OMPS.

Em face da obrigação de aplicar correta e eficientemente os recursos que lhe são confiados, o gestor de uma OMPS necessita de ferramentas úteis de controle e de extração de informações gerenciais, a fim de auxiliá-lo no processo de tomada de decisão. Atuando nesse ponto, a contabilidade reúne elementos suficientes para orientá-los na identificação de oportunidades e possibilitar um eficiente emprego dos recursos disponíveis.

Vale enfatizar que uma organização, gênero onde a OMPS é espécie, está sujeita à ação de variáveis ambientais tais como políticas, econômicas, sociais, culturais e mercadológicas que poderão ser determinantes para o sucesso da empreitada. Devido a esse contexto diversos autores vêm estudando a atuação e ampliação da

contabilidade, criando diferentes vertentes, entre elas a Contabilidade Gerencial (CG), a Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE) e a Contabilidade Estratégica (CE). As duas últimas mais voltadas para fornecer o suporte para a intervenção consciente no ambiente externo, ou seja, informações sobre a concorrência, fornecedores, clientes e, até mesmo, em relação aos consumidores. (FERREIRA; RIBEIRO; LEAL; WANDERLEY, 2010, p.1).

A abordagem da contabilidade, sob um enfoque estratégico, aponta para o objetivo de fornecer informações essenciais, não só para tomada de decisão em face de um problema específico, mas também o provimento e análise de dados que dizem respeito à estratégia da organização, de modo a prever alterações nos cenários futuros e assinalar eventuais necessidades de mudanças. De fato, esses elementos qualificadores desse ramo estratégico da contabilidade reunidos parecem ser de grande utilidade para os anseios atuais da gestão pública.

Nas últimas três décadas, diversos foram os autores que difundiram doutrinas voltadas para a exploração do potencial estratégico da contabilidade, auxiliando, por consequência, o processo de tomada de decisão pelo usuário. Nesse diapasão, no ano de 1989, o pesquisador Yuji Ijiri propôs uma expansão da contabilidade tradicional para uma estrutura dinâmica, denominada de *momentum accounting*, que subsidie os gestores de uma organização no processo decisório.

Em linhas gerais, o cerne de sua teoria está no fato de a contabilidade não reconhecer a inércia das transações ocorridas numa empresa e que, em alguns casos, ocorrem de forma repetitiva, independentemente da implementação de novas ações. Cria-se, dessa forma, uma estrutura de medidas contábeis que estende a estrutura convencional de partidas dobradas para uma estrutura de partidas triplas, a qual irá fornecer informações para a administração através de demonstrações distintas: balanço patrimonial, demonstração de resultado do período e balanço de ações.

Isso posto, e especialmente com foco na busca de uma metodologia/ferramenta alternativa de apoio a extração de informações contábeis, de cunho estratégico, úteis para a tomada de decisão, esta pesquisa vislumbra a possibilidade da aplicação da teoria multidimensional no âmbito de uma organização militar prestadora de serviços da Marinha do Brasil. Buscou-se, também, além do maior aproveitamento do potencial estratégico da estrutura contábil vigente no sistema OMPS, simplificar a apresentação das informações contábeis provenientes dos Demonstrativos, de modo a facilitar a interpretação dos gestores da organização.

1.1 Problema e Objetivos da Pesquisa

O problema a ser respondido pela presente pesquisa é: como pode ser aplicado o *momentum accounting* em Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil?

A título de objetivo final, este estudo verifica como é possível aplicar a teoria multidimensional no âmbito do Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais (Cresumar), organização militar prestadora de serviços industriais da Marinha.

Para tanto, buscou-se explorar, essencialmente, os demonstrativos de resultados contábeis, os relatórios de avaliação de desempenho, o plano de gestão estratégica, os contratos de autonomia de gestão, dentre outros documentos, de modo a verificar a possível utilização da estrutura dinâmica da contabilidade na produção de informações úteis à tomada de decisão.

As proposições de estudo, conhecidas também por objetivos intermediários, são:

- ✓ Descrever o funcionamento do sistema OMPS, bem como a estruturação e dinâmica do plano de gestão estratégica desenvolvido pelo Cresumar.

- ✓ Confirmar a evidenciação imediata da perda da possibilidade de produzir rendimento;
- ✓ Verificar a viabilidade de se considerar “forças”, independentes de outros setores (Riqueza, *Momentum* e Benefício), que provocam alterações no *momentum* do rendimento;
- ✓ Verificar a viabilidade do uso do conceito de “utilização da riqueza adquirida”, com foco na maximização dos benefícios que advenham dessa utilização;
- ✓ Verificar a possibilidade de facilitação na extração e na interpretação de informações contábeis de cunho estratégico; e
- ✓ Confirmar eventual utilidade para o gestor público das informações extraídas das demonstrações contábeis, por meio do uso do conceito estudado, por ocasião da tomada de decisão.

Com vistas a melhor promover o embasamento necessário para compreensão do problema de pesquisa, nos capítulos 2 e 3, serão apresentadas, respectivamente, a descrição da teoria multidimensional da contabilidade – *momentum accounting*, além de uma breve caracterização do Sistema OMPS, aliada ao histórico e características da unidade de estudo (Cresumar).

1.2 Relevância do Tema

As verificações empíricas por meio de tentativas de aplicação de conceitos teóricos oriundos do ambiente acadêmico são valiosas tanto para os teóricos quanto para os práticos. Ressalta-se, contudo, que quando uma destas tentativas refere-se a uma área de conhecimento vital para o êxito de organizações que dão sustentação à nossa sociedade, a sua relevância fica ainda mais elevada. (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p.10).

No âmbito da gestão, as questões feitas pelos gestores giram em torno de como fazer mais e melhor com menos recursos. A escassez de recursos é realidade das organizações públicas atuais, devendo o gestor buscar fazer o melhor com cada vez menos. Nesse cenário, os sistemas atuais de controle e avaliação de desempenho deixam a desejar ao enfatizar apenas o resultado financeiro final, abdicando-se, então, de demonstrar outros problemas que podem comprometer a organização no futuro. (*Ibidem*, p.31).

Para minimizar os anseios atuais, o gestor público deve dispor de meios para aprimorar suas decisões, alicerçadas em dados consistentes e cientificamente mensurados, podendo regularmente impor as ações corretivas porventura necessárias no curso das operações e atividades organizacionais.

A evolução premente da contabilidade, em seu ramo estratégico, enseja a geração de informações estruturadas, financeiras e não financeiras, nas mais variadas áreas, que possibilitem a mensuração e controle do desempenho da organização e da eficácia das estratégias organizacionais. Assim, a nova teoria contábil multidimensional pode ser inserida nesse contexto evolutivo, sendo relevantes os experimentos realizados à luz de seus conceitos e bases.

Configura-se, dessa forma, a importância do necessário aprimoramento da gestão no ambiente público, que tem na sociedade ao mesmo tempo sua cliente e proprietária, e que cada vez mais exige um comportamento adequado de seus agentes, a fim de que se obtenha a efetividade da gestão pública no país.

Presente na organização um sistema de controle bem estruturado e abrangente, de onde são extraídas informações econômico-financeiras indispensáveis a sua gestão, outros aspectos de cunho não financeiro podem ser também observados dentro dessa mesma organização, visando, dessa forma, não excluir fatores importantes para a condução de seus rumos.

Diante do ora exposto, o tema abordado no presente trabalho reveste-se de importância teórica e prática. Do ponto de vista teórico, o

assunto estudado revela-se enriquecedor da literatura voltada para a gestão na administração pública ao realizar um experimento na esfera pública federal, no que tange ao aproveitamento de seus dados contábeis, e igualmente enriquecedor para estudos atinentes ao ramo estratégico da contabilidade, especialmente quanto ao aproveitamento de seu potencial.

Quanto ao aspecto da relevância, em termos práticos, o trabalho busca destacar os resultados decorrentes de uma possível adoção da estrutura tridimensional da contabilidade na extração e evidenciação do resultado contábil da OMPS, expondo tanto os benefícios angariados como as dificuldades encontradas.

1.3 Justificativa da Pesquisa

Traduzidos por meio de diplomas normativos, dentre os quais a Carta Magna de 1988, a sociedade brasileira anseia por controle, eficiência, e qualidade na utilização dos recursos públicos pelos agentes responsáveis. Preocupações e ações do aparato público administrativo nesse sentido não são recentes.

Na visão de Mauss e Souza (2008, p.1-2), num primeiro estágio, os parâmetros e mecanismos oferecidos pela contabilidade de custos, os quais fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, atendem a uma necessidade da gestão pública. Tal contabilidade figura como um instrumento que ampara a tomada de decisões, o controle gerencial e provê transparência ao serviço público. Em outro estágio, já estabelecidos os padrões de planejamento e a mensuração do resultado, torna-se viável a avaliação do desempenho dos gestores e da organização pública, de modo a apresentar sua eficiência econômica por meio do resultado econômico.

Por ocasião da crise do petróleo ocorrida em 1973, foi trazida à baila a questão do ajuste estrutural, que representava ajuste fiscal e as

reformas orientadas para o mercado. A partir de então, as mudanças no modo de pensar da administração pública ganharam maior destaque. Nessa época, modelos gerenciais importados passaram a ser adotados da iniciativa privada, que foram os propulsores das grandes mudanças implementadas na administração pública. (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p.16)

Sob a égide do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada, em 1967, o Decreto-Lei nº 200 deu ênfase à descentralização mediante a autonomia da administração indireta.

Assim como em diversos dispositivos legais, o artigo 79 do Decreto-Lei nº 200/1967 descreve a necessidade de apuração de custos na Administração Pública: “A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. No entanto, a Lei federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, já determinava no seu art. 85: “os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem [...] a determinação dos custos dos serviços industriais [...]”.

Em 2000, entrou em vigor a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), abrindo perspectivas para uma nova fase na administração pública brasileira. A pressão exercida pela sociedade impôs que as velhas e perniciosas práticas, que por muito tempo marcaram a imagem dos homens públicos neste País, fossem substituídas pela eficiência e a racionalidade no trato dos recursos públicos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como principal objetivo o explicitado no seu artigo 1º que consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Em complemento, o parágrafo primeiro desse mesmo dispositivo define o que se entende como responsabilidade na gestão fiscal, englobando os seguintes postulados:

- ✓ Ação planejada e transparente;
- ✓ Prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas; e
- ✓ 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 pagar¹.

Como visto, a LRF atribui à contabilidade pública novas funções no controle orçamentário e financeiro, garantindo-lhe um caráter mais gerencial. Com o advento da LRF, as informações contábeis passam a interessar não apenas à administração pública e os seus gestores, mas também à sociedade, que se torna participante do processo de acompanhamento e fiscalização das contas públicas (NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

Nesse diapasão, a normatização contábil brasileira voltada para o setor público também aponta para uma preocupação com as necessidades do usuário, por meio da Resolução nº 1.128/08 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC):

O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é **fornecer aos usuários informações** sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em **apoio** ao processo de **tomada de decisão**; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008, p.3, grifos nossos).

Ademais, o mesmo diploma normativo destaca a preocupação com a função social da contabilidade pública que compreende, dentre outras, a reflexão sistemática do ciclo da administração pública em

¹ Restos a Pagar são definidos como despesas empenhadas, mas não pagas dentro do mesmo exercício financeiro, conforme disposto no Art. 36 da Lei 4.320/64.

termos de evidenciação de informações necessárias à tomada de decisão.

Em verdade, o que se espera de uma estrutura de medidas contábeis guarda estreita relação com as necessidades de seus usuários. Para Ijiri (1989), ao mesmo tempo em que uma estrutura de medidas contábeis deve se apoiar nos requisitos de abrangência e coerência, também se espera dessa estrutura uma maior flexibilidade e adaptabilidade à evolução constante das necessidades dos usuários.

Diante do exposto, a justificativa deste estudo encontra abrigo, essencialmente, nas atuais exigências da sociedade brasileira, no que se refere à eficiência e qualidade no trato da coisa pública. Com fulcro nisso, a pesquisa avalia a possibilidade de maior aproveitamento das informações registradas nas demonstrações contábeis das OMPS, no âmbito das decisões estratégicas da organização. Dessa forma, busca-se minimizar a ocorrência de decisões estruturadas de maneira pouco científicas ou com base em paradigmas não condizentes com a realidade, podendo causar efeitos colaterais indesejáveis que ameaçam a continuidade da entidade.

1.4 Organização do Estudo

A presente pesquisa encontra-se organizada em seis capítulos. No primeiro destes, o introdutório, buscou-se realizar a contextualização do tema, bem como demonstrar sua relevância e os motivos que justificaram a execução da pesquisa. Também foram elencados os objetivos que se pretende alcançar visando responder ao problema de pesquisa formulado.

O segundo e terceiro capítulos têm por objetivo apresentar o construto teórico utilizado na pesquisa, que alicerçará o estudo por meio de uma revisão bibliográfica. No segundo capítulo, foi dada ênfase na teoria multidimensional da contabilidade por se constituir na

pedra basilar da pesquisa. No terceiro capítulo foram abordados o sistema de contabilidade de custos de OMPS e um breve histórico e características do Cresumar (unidade de estudo), respectivamente.

No quarto capítulo foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi delineada. O capítulo cinco contém o desenvolvimento e as informações referentes à análise e decorrentes resultados, provenientes da aplicação da estrutura dinâmica da contabilidade no âmbito da unidade de estudo.

Enfim, o capítulo seis dedica-se a apresentar as considerações finais e as recomendações de pesquisa.

2 A CONTABILIDADE MULTIDIMENSIONAL

Inicia-se neste capítulo a descrição da teoria multidimensional desenvolvida por Yuji Ijiri² e aplicada às ciências contábeis. Por meio de seus estudos, o referido autor pretende reformular a visão da contabilidade convencional³ de que os fatos e fenômenos ocorridos no patrimônio possuem apenas dois tipos de observações: origem e aplicação.

Nesse sentido, os fundamentos dessa mudança de paradigma estão voltados para uma maior atenção ao conceito de rendimento líquido acumulado. Com o decorrer do tempo, o rendimento líquido se acumula a certa taxa, denominada de *momentum*, ficando exposto à influência de “forças” responsáveis pela mudança nessa acumulação ao longo do tempo, denominada de “impulso”, originando a “ação” desencadeada pela gestão.

Percebe-se nessa breve explicação da teoria multidimensional o emprego dos termos *momentum*, impulso e força oriundos da Física. Tal analogia será mais bem compreendida na medida em que a teoria for descrita nas próximas seções deste capítulo.

No princípio da formação da teoria multidimensional criada por Yuji Ijiri até os dias atuais, vem surgindo inevitavelmente críticas e contribuições por meio de estudos que aplicam o novo conceito aventado. Nesse sentido, o autor português Rocha (2007), em edição revista e alterada de seu trabalho originalmente publicado no ano de

² Nascido em Kobe, Japão (1935), bacharel em direito pela Universidade de Ritsumeikan e certificado como contador público (CPA) em 1956. Mestre pela Universidade de Minnesota (1960) e Doutor pela Universidade Carnegie Mellon (1963). Professor de contabilidade e economia.

³ Contabilidade convencional é definida por Ijiri (1989, p.1) como o ramo da contabilidade que registra as transações e reporta os relatórios nas demonstrações financeiras de uma entidade. A contabilidade convencional inclui a contabilidade financeira, gerencial e governamental.

2000, reafirma a dificuldade em se aceitar a teoria multidimensional por representar um abalo de toda a estrutura convencional vigente.

Nesse estudo, Rocha (2007) teve por objetivo aplicar os conceitos da contabilidade multidimensional utilizando-se de dados obtidos a partir de uma empresa real, mais precisamente do ramo alimentar. Com isso, o autor pretendeu verificar dois pontos: se é possível constituir os quadros de Ijiri com elementos de uma empresa com elevada complexidade⁴ e, caso positivo, se é possível estender a outros quadros⁵, de modo a obter mais informações à gestão. À luz dos resultados apurados, este autor concluiu que a contabilidade bidimensional não é capaz de atender a realidade multifacetada do patrimônio. Além disso, considerou que a contabilidade multidimensional é dotada de virtualidades ao se utilizar de outras dimensões para suprir deficiências que não seriam supridas pela perspectiva tradicional. Enfim, dentre outras coisas, Rocha ressaltou o incremento da eficiência e abrangência da informação fornecida por meio do método multidimensional, bem como sua contribuição positiva para a tomada de decisão.

Em pesquisa realizada na empresa americana prestadora de serviços *Robert Half International Incorporated*, Melse (2004) procurou verificar quais informações significativas poderiam ser proporcionadas pela aplicação do *momentum accounting*. Como método, efetuou uma análise integrada onde comparou os indicadores de retorno dos ativos com o retorno sobre o patrimônio líquido, bem como a margem líquida com o *momentum* do patrimônio líquido, no período de 1987 a 2002. Os resultados alcançados apontaram para uma avaliação positiva da teoria

⁴ Armandino Rocha entende que o exemplo utilizado por Yuji Ijiri (operações da XYZ Computadores) possui dados de baixa complexidade, implicando em limitações ao estudo.

⁵ Os quadros adicionais aos quais se refere o autor são: a) o rendimento acumulado analisado na sua configuração por natureza dos custos incorridos pela empresa; e b) o rendimento acumulado como soma dos vários resultados parciais da empresa.

multidimensional. Segundo o autor, a comparação de indicadores com dimensões consistentes é proveitosa sob a perspectiva tridimensional. Por fim, o pesquisador registrou que tanto para análises de balanço quanto para o ramo estratégico da contabilidade o uso do *momentum accounting* pode ser proveitoso.

No Brasil, alguns estudos acerca do tema foram publicados, porém em ritmo modesto. De forma pioneira, Riccio *et. al* (1998) divulgaram um estudo cujo objetivo era abordar o tema *momentum accounting*, de modo a posicionar seus conceitos e características mais próximos da comunidade acadêmica, em suas explorações sobre “o potencial ainda não aproveitado da contabilidade”. Após expor os conceitos da contabilidade dinâmica⁶, os autores os aplicam numa empresa hipotética. Em suas conclusões, os pesquisadores afirmam que o *momentum accounting* realmente expande a oferta de informações para os gestores. Entretanto, destacam também a dificuldade de se executar a nova proposta em bases recorrentes.

Recentemente, Ferreira *et. al* (2009) revisitaram as ideias de Ijiri com o objetivo principal de verificar a aplicabilidade da teoria de *momentum* à empresa brasileira Vale S.A., seguindo o mesmo raciocínio (análise integrada) utilizado por Melse (2004). Em que pese a afirmação dos autores de que a contabilidade multidimensional pode enriquecer as informações contábeis, registraram que a sua aplicação na Vale S.A. não lhes permitiram constatar uma utilidade que se sobreponha aos instrumentos de análises usuais. Entretanto, informam que tal fato não significa que a teoria não possa alcançar os propósitos almejados na sua criação.

⁶ Tradução adotada pelos autores da expressão *momentum accounting*. (RICCIO, *Et. Al.*, 1998, p. 724).

2.1 As Bases da Escrituração de Dupla-Entrada

Uma das preocupações de Ijiri (1989, p. 27) no desenvolvimento de sua teoria foi compreender como, quando e porque se deu a escrituração de dupla-entrada (partidas dobradas). Esse fato é considerado de grande importância para justificar a sua proposta de evolução a partir de uma contabilidade estruturada em torno de dupla-entrada para uma escrituração de múltipla-entrada.

Sob esse enfoque, a estrutura utilizada na contabilidade convencional (dupla-entrada) é de grande utilidade para o desenvolvimento da estrutura multidimensional. O autor frisa que a construção desta não significa um rompimento com aquela, pelo contrário. Trata-se de um aperfeiçoamento de uma estrutura há muito reconhecida e elogiada por estudiosos como Goethe (1824, *apud* Ijiri, 1989, p.30), ao afirmar que se trata de uma das maiores invenções do espírito humano, além de Sombart (1928, *apud* Ijiri, 1989, p.30), quando ressalta o poder das partidas dobradas ao compará-las com os sistemas desenvolvidos por Galileu e Newton.

Nesse diapasão, o que se deseja é demonstrar os benefícios advindos da contabilidade, a partir do momento em que é colocada como uma estrutura integrada de medidas mutuamente interdependentes. Em verdade, a intenção da nova teoria gira em torno da evolução e aprimoramento da visão majoritária de independência das medidas em uma estrutura contábil. Em suma, no desenvolvimento de sua teoria, Ijiri procurou compreender melhor a estrutura convencional vigente (dupla-entrada), com vistas a explorar e possibilitar a sua evolução para dimensões superiores e, com isso, ampliar os benefícios das informações contábeis para a gestão de uma entidade. Assim, a intenção do criador da teoria multidimensional ao retratar as bases históricas da escrituração de dupla-entrada é mais bem visualizada.

Portanto, o cerne está em procurar a resposta para a seguinte questão: em que época a contabilidade adotou os registros de dupla-entrada (partidas dobradas) em substituição aos registros de entrada única? A resposta a essa questão contribuirá para a justificativa em adotar o modelo multidimensional. Então, Ijiri descreveu cinco possibilidades, que são analisadas em seguida:

- ✓ **Colunas positivas e negativas** => A mudança teria ocorrido na época em que foram utilizadas duas colunas de registro: uma com efeitos positivos e outra com efeitos negativos sobre o patrimônio? Essa possibilidade é de pronto descartada em razão da inexistência de coincidência entre o surgimento das partidas dobradas na idade média e a noção de efeitos positivos e negativos que datam do século I, A.C.⁷
- ✓ **Dulpa-entrada parcial** => O instante seria o da adoção do registro em duas colunas com o mesmo montante, para algumas operações? Em regra, não é admissível que um sistema considere a quantidade total de dados apenas parcialmente. No entanto, a partir desse momento, o sistema começa a ser estruturado.
- ✓ **A conta residual** => Todas as operações passam a ser registradas em duas colunas, com o mesmo montante, com a utilização de conta residual.⁸ Teria sido essa a época? A conta residual apenas aparenta ter acrescentado algo à informação, porém não se observa nenhum conteúdo econômico significativo nesse ato. Com isso, essa possibilidade também é afastada.

⁷. Há registros referentes ao século I, A.C do uso pelos chineses de duas hastes para diferenciar os sinais dos números. Hastes vermelhas indicavam números positivos e pretas remetiam a números negativos. Por sua vez, registros da utilização das partidas dobradas na idade média podem ser verificados nas obras de Luca Pacioli, Peragallo, Nobes e Lee. (IJIRI, 1989, p.29).

⁸ Conta residual é definida como sendo a conta criada para servir como simples conexão entre os lançamentos, de modo a criar uma aparência de completude ao sistema de dupla-entrada. (*Ibid*, p.27).

- ✓ **A conta de capital** => Além de registrar todas as operações em duas colunas, abrange todas as contas do ativo e passivo, classificando as contas residuais em contas de capital. Dessa maneira, passaria a comportar toda a riqueza da entidade, refletindo a situação econômica de modo significativo. Seria esse o momento? Ainda não. Apesar de ser considerada uma evolução, mostra-se deficiente por permitir que todas as contas que não tenham contrapartida sejam remetidas para as contas de capital (proprietários).
- ✓ **A dicotomia riqueza-renda** => A escrituração de dupla-entrada surge quando as alterações ocorridas nas contas de riqueza são explicadas pelas contas de rendimento? Aqui está a resposta. Em verdade, o que caracteriza a ideia de “dupla” é o registro de transações em dois sistemas de contas (riqueza e renda) e não o lançamento de transações em duas contas diferentes⁹.

A partir dessas possibilidades, permite-se encontrar a época considerada por Ijiri como sendo a do surgimento da escrituração de dupla-entrada, ou seja, a constatação da essência do método das partidas dobradas. Desse ponto em diante, a dualidade de transações (contas de débito e contas de crédito) em conjunto com as contas de renda (lucros e prejuízos) têm sido aceitas como os verdadeiros fundamentos da escrituração de dupla-entrada. Enfim, a transição da escrituração de entrada única, em que a riqueza da entidade é a única medida a ser registrada, para a escrituração em partidas dobradas é verificada. Nesse momento, a entidade passa a considerar os registros contábeis não só da ótica da riqueza, mas também da renda, prestigiando a relação entre ambas.

⁹ Há autores que consideram o débito e o crédito como a “saída” para números negativos ou prejuízos. Vale lembrar que não é objeto desse trabalho expor juízo de valor sobre essa discussão, e sim apenas destacar o raciocínio de Ijiri.

2.2 Riqueza (*Explanandum*) e Renda (*Explanans*)

Segundo Ijiri (1989, p.8), as contas de renda explicam o que se passa nas contas de riqueza. Nesse raciocínio, a renda figura como *explanans* e a riqueza como *explanandum*¹⁰. Nessa Seção são examinadas as contas de riqueza e renda, no contexto das demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado), visando destacar suas relações e contrastes.

Preliminarmente, o autor ressalta a importância da dimensão semântica da linguagem contábil. Devido a isso, é desejável que o contador tenha capacidade de reconhecer que as informações contábeis são associadas à noção de melhor, pior, desejável ou indesejável. Assim, o profissional possuidor desse perfil tende a sofrer menos com as pressões dos diversos usuários interessados.

Principais focos dessa explanação, a riqueza e a renda figuram como as duas grandezas da contabilidade convencional. Nesse contexto, a ideia de riqueza é assumida por Ijiri como o patrimônio líquido (PL), representado pela simples diferença entre o ativo e o passivo. Aqui, o capital próprio (CP) é subdividido em duas partes: capital realizado (CR) e lucros retidos (LR) (renda acumulada - RA menos dividendos acumulados - DA). No entanto, quando entendido como capital próprio, o PL pode abarcar a noção de contribuição de riqueza (CRi), proveniente dos proprietários, e ganho de riqueza (GR).

A partir dessa perspectiva, as distribuições aos proprietários passaram a ter um tratamento diferenciado, em especial no que tange aos dividendos, ocorrendo a inversão a partir dos lucros retidos para o capital realizado. Assim sendo, a contribuição de riqueza é entendida como sendo a distribuição acumulada líquida para os proprietários

¹⁰ Palavras utilizadas por Hempel e Oppenheim, de modo que *explanandum* se refere ao fenômeno a ser explicado e *explanans* se refere à explicação do fenômeno propriamente dito. (1948, *apud* IJIRI, 1989, p.8).

(capital realizado - CR menos dividendos acumulados - DA), implicando na igualdade entre ganhos de riqueza e renda acumulada. Veja-se:

$$(1) CP = CR + LR \Rightarrow CR + (RA - DA)$$

$$(2) CP = CR_i + GR \Rightarrow (CR - DA) + GR$$

$$(1) = (2) \Rightarrow GR = RA$$

Conforme observado, a manutenção dessa riqueza é proporcionada pelos fluxos originários do rendimento líquido (receitas menos despesas). Embora seja possível obtê-la em um instante específico, a medida de renda se perde nos instantes subsequentes. Daí a razão da preocupação de Ijiri (1989). Diante disso, o conceito de renda acumulada é elaborado de maneira a abranger todo exercício, desde a criação da entidade. Logo, as contas de renda e de riqueza passam a ser avaliadas no mesmo período de tempo, buscando também a manutenção da coesão entre as diferentes dimensões de contas que se referem ao mesmo fato ou fenômeno patrimonial.

De certo, o poder da linguagem contábil reside na sua insistência em procurar uma explicação para cada alteração ocorrida nos recursos de uma entidade. Com essa característica, a contabilidade sedimenta na mente dos gestores e contadores os conceitos de custo (o que foi sacrificado) e lucro (benefício obtido com esse sacrifício). (IJIRI, 1989, p.31).

Com vistas a contribuir com o entendimento das afirmações até aqui expostas, reproduzimos a seguir o exemplo de Ijiri sobre as operações ocorridas em uma empresa de *leasing* de computadores (Quadro 1), evidenciadas no Balancete Acumulado e no Demonstrativo Riqueza-Renda (Tabelas 1 e 2, respectivamente).

Feitas as análises das Tabelas 1 e 2, constata-se a ausência de números negativos naquela, enquanto que nessa os números negativos são utilizados nos lançamentos a crédito nas contas de riqueza, além dos lançamentos a débito nas contas de renda. Ademais, a sequência das contas da Tabela 2 é ajustada de modo a reagrupá-las

corretamente e seu lado esquerdo evidencia “o que” aconteceu com seus recursos e obrigações, enquanto que o lado direito demonstra o “porque” do acontecido. Enfim, nessa estrutura desenhada (Tabela 2) fica fácil observar uma relação de causa e consequência.

Operações

Em 1/01/19X0 foi estabelecida a XYZ Computadores. Os proprietários da empresa contribuíram com \$ 300 em obrigações (Bonds) que rendem juros de 1% ao mês, pagos mensalmente.

Em 2/01/19x0, a empresa realizou empréstimo bancário de US\$100 por três anos, a taxa de juros de 1% ao mês e vendeu todos as obrigações (Bonds) por US\$ 300, em dinheiro. Em seguida, a empresa comprou, em dinheiro, três computadores, chamados de computadores "A", por US\$ 360 (a ser depreciado pelo método linear durante 36 meses, sem valor residual). A empresa imediatamente alugou os computadores por US\$ 30/mês. Os custos operacionais (não incluem amortizações/reintegrações) foram estimadas em US\$ 9/mês. Conforme um acordo com os proprietários, os dividendos são antecipados e pagos a taxa de US\$ 3/mês. Todas as receitas, despesas (exceto depreciação) e dividendos são movimentados a dinheiro ao final de cada mês.

Após 18 meses de operação, em 1/7/19x1, a empresa pediu ao banco um adicional de US\$ 100, nos mesmos termos do primeiro empréstimo. Em seguida, comprou, em dinheiro, dois novos computadores, denominados de computadores "B", por US\$ 400 (a serem amortizados durante 40 meses, sem valor residual). A empresa alugou os computadores imediatamente por US\$ 28/mês. O aluguel dos computadores A foi diminuído de US\$ 30/mês para US\$ 24/mês. Os custos operacionais sobem de R\$ 9/mês (aplicadas aos computadores A), para US\$ 15/mês (US\$ 7/mês para os computadores A e US\$8/mês para os computadores B). Os juros calculados sobre contribuição dos proprietários (US\$ 300 a 1%/mês ou US\$ 3/mês, todos atribuídos aos computadores A) foram agora distribuídos (US\$ 1/mês para os computadores A e US\$ 2/mês para os computadores B). Os dividendos também aumentaram de US\$ 3/mês para US\$ 5/mês.

Em 31/12/19x1 a empresa assinou um contrato de 3 anos com o sindicato dos funcionários que irá resultar em um aumento contínuo nas despesas operacionais, devido a um aumento salarial de US\$ 0.5/mês ao final de cada mês de vigor do contrato. Os computadores A compartilham 40% do aumento nas despesas operacionais e os computadores B compartilham os 60% restantes.

Fonte: IJIRI, 1989 (adaptado).

Quadro 1 – Operações da XYZ Computadores

Tabela 1 – Balancete Acumulado

	31/12 19X0	31/12 19X1	Mudança 19X1		31/12 19X0	31/12 19X1	Mudança 19X1
Caixa	\$244	\$226	-\$18	Empréstimo	\$100	\$200	\$100
Equipamento	240	460	220	Capital	300	300	0
Dividendo	36	84	48				
Depreciação	120	300	180	Receitas Locação	360	852	492
Despesas Operacionais	108	252	144				
Despesas Juros	12	30	18				
Total Débito	\$760	\$1.352	\$592	Total Crédito	\$760	\$1.352	\$592

Tabela 2 – Demonstrativo Riqueza-Renda

	31/12 19X0	31/12 19X1	Mudança 19X1		31/12 19X0	31/12 19X1	Mudança 19X1
Caixa	\$244	\$226	-\$18	Receita Locação	360	852	492
Equipamento	240	460	220	Depreciação	-120	-300	-180
Empréstimo	-100	-200	-100	Despesas Operacionais	-108	-252	-144
Capital	-300	-300	0	Despesas Juros	-12	-30	18
Dividendo	36	84	48				
Riqueza Ganha	\$120	\$270	\$150	Renda Acumulada	\$120	\$270	\$150

2.3 A Estrutura Dinâmica

Na exploração da relação riqueza e renda, parece ficar clara a percepção de que as alterações nas contas de riqueza num dado período são explicadas pelas contas de renda nesse mesmo período. Segundo Ijiri (1986, p.746), a contabilidade de riqueza se utiliza de contas que representam o *status* financeiro da entidade e são

denominadas contas de estoque. Por sua vez, são denominadas contas de fluxo (incluem as contas de resultado – receitas e despesas) as contas de capital que indicam recorrentes alterações dessa riqueza.

$$\Delta \text{ Estoques}_n = \text{Fluxos}_n$$

*Onde n representa o período examinado.

Em sede teórica e prática, essa igualdade explica as alterações ocorridas na riqueza. Entretanto, vislumbra-se a necessidade de uma explicação para as alterações que porventura ocorram nas contas de fluxo. Nesse contexto, é aventada a figura da taxa temporal de mudança que permite mensurar a que taxa a renda é adquirida, em um determinado instante, denominada taxa de *momentum*.

A visão de Ijiri (1989, p.44) difere da visão contábil convencional no que tange à ocorrência dos fatos ou fenômenos contábeis. Para ele, a grande maioria desses fatos ou fenômenos ocorre de modo continuado, a partir de seu início (ex: depreciações, juros, despesas com salários, etc.), contrariando o caráter instantâneo adotado como regra pela contabilidade convencional.

Como característica, a contabilidade convencional por meio do método das partidas dobradas evidencia as mudanças no capital a partir de dados históricos, sem considerar a projeção do futuro.

ATIVO – PASSIVO = CAPITAL

RIQUEZA = CAPITAL

PRESENTE = PASSADO

No entanto, segundo Ijiri (1982), a estrutura de medidas contábeis deve considerar uma terceira dimensão, mais voltada para o futuro e que trate de questões como orçamento, planos e projetos da entidade.

FUTURO = PRESENTE = PASSADO

PREVISÃO = RIQUEZA = CAPITAL

Inspirado na Mecânica¹¹, a contabilidade multidimensional, ao expor seu viés dinâmico, abarca grandezas como momento, força e impulso. O âmago dessa questão está na ideia de que muitas das receitas e despesas incorridas no negócio da entidade permanecem ocorrendo, de modo “automático”, ao contrário do caráter estático inerente à contabilidade bidimensional.

Para compreender melhor a analogia feita por Ijiri, seguem as definições das grandezas físicas com base na obra de Walker *et. al*, 2008, p. 227). Inicialmente, faz-se mister compreender as Leis de Newton em razão de serem a base para todo estudo da Mecânica:

- ✓ Primeira Lei (inércia) => um corpo continua em seu estado de repouso, ou de movimento uniforme em linha reta, a menos que seja compelido a mudar de estado por forças colocadas sobre ele.
- ✓ Segunda Lei => a aceleração que um corpo adquire é diretamente proporcional à resultante das forças que atuam nele e tem a mesma direção e o mesmo sentido desta resultante. A aceleração é inversamente proporcional a massa do corpo.

$$\sum F = MA \quad \text{ou} \quad F_R = MA$$

Onde:

F => Força

M => Massa

A => Aceleração

F_R => Força Resultante

- ✓ Terceira Lei => quando um corpo X exerce uma força sobre um corpo Y, o corpo Y reage sobre X com uma força de mesmo módulo, mesma direção e de sentido contrário.

¹¹ Ramo do conhecimento da Ciência Física responsável pelo estudo do movimento dos corpos e a sua origem, subdividindo-se em: Cinemática (movimento dos corpos sem considerar sua origem); Dinâmica (movimento dos corpos considerando a sua origem); Hidrostática (equilíbrio dos líquidos); e Estática: (equilíbrio dos corpos). (WALKER *Et. Al*, 2008).

Isto posto, o raciocínio é conduzido para o conceito de Impulso que é definido como a ação de uma força F em um intervalo de tempo, segundo a expressão:

$$I = \int FdT$$

Onde:

$I \Rightarrow$ Impulso

$F \Rightarrow$ Força

$T \Rightarrow$ Tempo

Guardando estreita identidade com a velocidade, o momento linear (quantidade de movimento) é o produto da massa de um corpo pela sua velocidade.

$$P = MV$$

Onde:

$P \Rightarrow$ Quantidade de Movimento

$M \Rightarrow$ Massa

$V \Rightarrow$ Velocidade

A partir desse conceito, surge a nova maneira de se escrever a Segunda Lei de Newton, onde a força resultante compreende a derivada da quantidade de movimento em relação ao tempo:

$$dP/dT = F_R$$

Onde:

$P \Rightarrow$ Quantidade de Movimento

$T \Rightarrow$ Tempo

$F_R \Rightarrow$ Força Resultante

Nesse sentido, é possível visualizar que o impulso sofrido por um determinado corpo é igual a variação da sua quantidade de movimento (teorema impulso-momento linear), conforme segue:

$$I = \int FdT = \Delta P = MV_F - MV_I$$

Onde:

$I \Rightarrow$ Impulso

$F \Rightarrow$ Força

$T \Rightarrow$ Tempo

$\Delta P \Rightarrow$ Variação da Quantidade de Movimento

$M \Rightarrow$ Massa

$V_F \Rightarrow$ Velocidade Final e $V_I \Rightarrow$ Velocidade Inicial

Portanto, de maneira resumida é possível verificar as relações matemáticas entre as grandezas exploradas, principalmente no que se refere à derivação (força é a derivada do momento linear no tempo), integração (impulso é a integral da força no tempo) e diferença (impulso é a variação da quantidade de movimento). Expostos dessa maneira, os conceitos auxiliam na compreensão do desenvolvimento da teoria multidimensional denominada *Momentum Accounting*.

2.4 O *Momentum Accounting*

Na esteira da mesma lógica em que se fundamenta a evolução da escrituração de entrada única para a dupla-entrada, a escrituração de tripla-entrada é desenvolvida. Conforme já visto, a taxa denominada de *momentum* corresponde à variação com que a renda de uma entidade se altera em certo período. Ademais, ao passo que se varia a renda, a riqueza também é alterada na mesma proporção (relação estoques e fluxos). Assim, pode-se considerar que o *momentum* guarda estreita relação com a riqueza e a renda, pois qualquer alteração em seu valor as influencia simultaneamente.

$$\text{Renda} = \text{Momentum} \times \text{Tempo}$$

A teoria multidimensional correlaciona o termo *momentum* com a grandeza mecânica “velocidade”, embora prefira utilizar nomes distintos. Sobre isso, o autor da teoria justifica sua posição pela razão do *momentum* transmitir a ideia de “inércia”, combinado com o fato de que a soma dos *momentum* de dois objetos distintos possuir significância, ao contrário do que ocorre se somadas as velocidades desses objetos. A terceira dimensão, então, começa a emergir, visto

que existe “algo” que modifica a intensidade de mudança desse fluxo (renda). (IJIRI, 1989, p.44).

De acordo com IJIRI (*Ibidem*, p.45), entre a contabilidade de *momentum* e a contabilidade convencional existe uma diferença essencial: o *status quo*. Em sede convencional, o *status quo* representa o estado com renda zero, sem mudança no ganho de riqueza, enquanto que na perspectiva de *momentum* é o estado de alteração zero da taxa que a renda vem sendo ganha.¹²

2.4.1 Força, Impulso e Ação na Perspectiva Tridimensional

Na caminhada rumo ao aprimoramento da perspectiva bidimensional, o conceito de *momentum* se destaca e os motivos para a alteração de seus montantes começam a ser discutidos. Nesse contexto, o que levaria a uma alteração na taxa de *momentum* medida em \$/mês? A resposta reside no conceito de “força” que justifica tais mudanças.

Mensurada sob a unidade $\$/\text{mês}^2$, a força é a principal responsável pela alteração na taxa com que a riqueza vem sendo adquirida por uma entidade. Essa dinâmica de mudança implica na caracterização de outro conceito denominado “impulso”, medido na unidade de $\$/\text{mês}$, responsável pelas mudanças no rendimento líquido do mês, já que influencia diretamente a taxa de *momentum*.

$$\text{Impulso} = \text{Força} \times \text{Tempo}$$

Com vistas a obter o equilíbrio completo da perspectiva tridimensional, a grandeza impulso é multiplicada pelos períodos em que se mantém constante, traduzindo a grandeza denominada “ação”. Consequentemente, o mesmo fundamento que justifica a compreensão

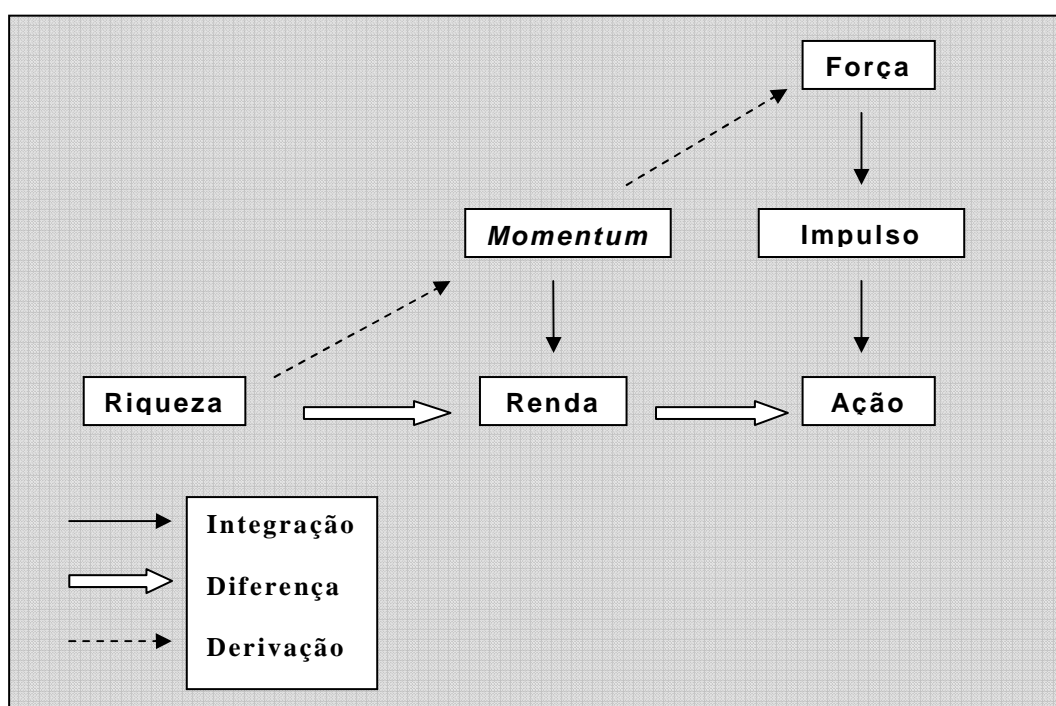
¹² Esse ponto parece traduzir com mais clareza a ideia de inércia associada ao *momentum*.

da relação entre riqueza e renda (*explanandum* e *explanans*), na qual a variação da riqueza num período é explicada pelo fluxo de renda desse mesmo período, também é encontrado na relação entre ação e renda.

$$\Delta\text{Riqueza} = \text{Renda} \quad \text{se, somente se} \quad \Delta\text{Renda} = \text{Ação}$$

Dada a visualização do equilíbrio proposto, Ijiri (1989, p.62) incorpora à escrituração de dupla-entrada fundamentada no eixos de débito e crédito, um terceiro componente denominado trébito, em razão da influência da grandeza “ação”. Assim, pode ser compreendida por contabilidade de riqueza a relação riqueza-renda-ação (tripla-entrada medida em \$), por contabilidade de *momentum*, a relação *momentum*-impulso (dupla-entrada medida em \$/mês) e por contabilidade de força o conjunto da grandeza “força” (entrada única medida em \$/mês²).

Em suma, as relações matemáticas que envolvem todas essas grandezas exploradas se concentram em três: derivação, integração e diferença (Figura 1).



Fonte: Rocha, 2009. (adaptado)
Figura 1 – Relações Matemáticas

Com efeito, a remissão ao exemplo das operações da entidade XYZ Computadores (Quadro 1) proporciona melhor visualização dos efeitos da terceira dimensão, a partir da retratação dessas operações na Tabela 3. Com isso, é possível verificar a estabilidade do equilíbrio dinâmico proposto num arranjo triangular de 6 Demonstrações (Riqueza, Renda, Ação, *Momentum*, Impulso e Força).

De acordo com os dados dispostos na Tabela 3, em 31/12/X0 a entidade vinha acumulando renda a uma taxa de 10 \$/mês (*momentum*), passando para 15 \$/mês após um ano, mais precisamente a partir de 31/12/X1. Esse avanço na taxa pode ser explicado pelo incremento da receita relacionada à aquisição e locação dos computadores B. Devido ao acordo firmado com o sindicato de funcionários, as despesas operacionais sofreram aumento mensal à taxa de \$ 0.5, representando a força que modificou a taxa com que a renda da entidade acumula (*momentum*). Por meio de cálculos efetuados internamente, levando em consideração as despesas operacionais com cada modelo de computador, a referida força é distribuída à razão de 40% para computadores A (0.2 \$/mês²) e 60% (0.3 \$/mês²) para computadores B. Com isso, percebe-se que o ganho de riqueza da entidade, influenciada por uma força proveniente de atos de sua Administração, foi evidenciada em suas demonstrações contábeis.

Fazendo um paralelo com a ciência física (Mecânica), Ijiri (1989, p.68) compara a entidade a um veículo, em que o ganho de riqueza (\$ 270), a taxa de *momentum* (15 \$/mês) e a força (-0,5 \$/mês²) correspondem à distância percorrida, velocidade e aceleração, respectivamente. A adição do demonstrativo de força aos demonstrativos de riqueza e *momentum* proporciona uma avaliação financeira em 3 vetores (riqueza, *momentum* e força), de modo que a perspectiva de avaliação entre duas entidades distintas com o mesmo ganho de riqueza pode ser completamente diferente após a divulgação do vetor força.

Por conveniência, as rubricas da Tabela 3 foram abreviadas e significam: C. Prop (contribuição dos proprietários), Com. A (computador A), Com. B (computador B), Força L. (força líquida), Rec. (receitas), Depr. (depreciação), D.O. (despesas operacionais), D.J. (despesas com juros), Mom. L. (momento líquido), Imp. A. (impulso acumulado), Equip. (equipamentos), Emp. (empréstimos), C. Soc. (contribuição social), Divid. (dividendos), Riq. G. (riqueza ganha), Ren. A. (renda acumulada), e Ação A. (ação acumulada).

Tabela 3 – Demonstrativo Tridimensional da XYZ Computadores

	31/12/X0	31/12/X1	Δ19X1	31/12/X0	31/12/X1	Δ19X1	31/12/X0	31/12/X1	Δ19X1		
							Força (débito)				
							\$/mês²	\$/mês²	\$/mês²		
							C. Prop.		0		
							Com. A	-0.2	-0.2		
							Com. B	-0.3	-0.3		
							Força L.	0	-0.5		
				Momentum (crédito)			Impulso (crédito)				
				\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês		
				Rec.	30	52	22	C. Prop.	3	3	0
				Depr.	-10	-20	-10	Com. A	7	5	-2
				D.O.	-9	-15	-6	Com. B		7	7
				D.J.	-1	-2	-1				
				Mom.L.	10	15	5	Imp. A.	10	15	5
	Riqueza (débito)			Renda (crédito)			Ação (trébito)				
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$	
Caixa	244	226	-18	Rec.	360	852	492	C. Prop.	36	72	36
Equip.	240	460	220	Depr.	-120	-300	-180	Com. A	84	156	72
Empr.	-100	-200	-100	D.O.	-108	-252	-144	Com. B		42	42
C.Soc.	-300	-300	0	D.J.	-12	-30	-18				
Divid.	36	84	48								
Riq. G.	120	270	150	Ren.A.	120	270	150	Ação A.	120	270	150

Segundo Ijiri (1989, p.69), os resultados de uma entidade, em determinado período, não são obtidos necessariamente a razão das taxas de *momentum* porventura aplicadas. Entretanto, feito dessa maneira, permite-se ao usuário a visualização do real estado financeiro momentâneo da organização.

De um modo geral, é possível a visualização de uma estrutura infinitamente expansível baseada na relação vertical de derivação e na relação horizontal de motivos. Nessa estrutura conjunta, a gestão de riqueza tem seu foco no registro dos dados básicos de entrada e saída (ativos e passivos). No âmago de sua responsabilidade, a gestão de *momentum* monitora as taxas de variação dessa riqueza sendo complementada pela gestão de força que, por sua vez, foca as forças internas e externas que alteram o *momentum*, ocupando-se com questões inerentes ao planejamento estratégico. (IJIRI,1989, p.72).

2.4.2 A Utilização da Riqueza

A teoria desenvolvida por Ijiri se propôs às análises das relações derivativas entre as grandezas, de maneira a alcançar uma ideia de convergência. A questão ora colocada é: quais seriam os resultados de uma análise expansiva da estrutura, em especial nas relações de integração de suas grandezas? O cerne está na percepção de que a riqueza em si (estoques), pelo simples fato de existir, possui a potencialidade de influenciar no cômputo da rentabilidade da entidade, quando considerado o seu “nível” de utilização.

Para melhor esclarecer o conceito de “utilização”, o autor cita o exemplo da aplicação de \$ 1000 em determinado fundo bancário, a uma taxa de 1% ao mês. Na hipótese da aplicação ser efetuada no início do mês, o rendimento seria de \$ 10, visto que o banco teria \$ 1000/mês de “utilização” do valor. Por outro lado, se o depósito fosse feito em meados do mês, o remuneração dada pelo banco obviamente seria menor, dado o menor tempo de utilização do valor.

Analogamente ao exemplo bancário, a estrutura de medidas contábeis pode considerar o acúmulo dos estoques instantâneos ao longo do tempo para fins de estudo da rentabilidade da organização, por exemplo na apuração de indicadores tais como a taxa de retorno sobre ativos ou sobre capitais próprios.

Entretanto, o setor de utilização da riqueza (\$/mês) criado a partir da integração da riqueza no tempo carece de uma interrelação lateral, de maneira que seja estabelecida uma relação explicativa semelhante a ocorrida entre os setores de riqueza e renda. A esse novo setor, Ijiri denomina de “benefícios”, cujo conteúdo retrata os benefícios advindos da riqueza utilizada. Por benefícios financeiros, a teoria designa os que têm como meta o resultado financeiro para a entidade (financiamentos, disponibilidades, etc.) e, por benefícios econômicos, os que têm por objetivo a obtenção do resultado do negócio (estoques). (IJIRI,1989, p.77).

Nesse contexto, fica evidente o estabelecimento de uma estrutura multidimensional das medidas contábeis, em que os benefícios são explicados pela utilização da riqueza. Com isso, forma-se um demonstrativo alicerçado num eixo de 4 componentes principais (benefícios, riqueza, *momentum* e força), com unidades próprias e fundamentados num único conceito: a riqueza adquirida. Dessa forma, a combinação desses componentes culmina na construção de um quadro 4 x 4 (Quadro 2) de onde podem ser extraídos dados de grande utilidade para a gestão de uma organização. Dos 4 setores presentes é notório que somente a riqueza e a renda são utilizados pela contabilidade convencional. (IJIRI,1989, p.84).

Benefícios (3ª derivada)	Riqueza (2ª derivada)	<i>Momentum</i> (1ª derivada)	<u>FORÇA</u>
Benefícios (2ª derivada)	Riqueza (1ª derivada)	<u>MOMENTUM</u>	Impulso
Benefícios (1ª derivada)	<u>RIQUEZA</u>	Renda	Ação
<u>BENEFÍCIOS</u>	Utilização da Riqueza	Utilização da Renda	Utilização da Ação

Fonte: Rocha, 2009 (adaptado)
Quadro 2 – Perspectiva Multidimensional

2.4.3 Metas e Avaliação de Desempenho

De acordo com Ijiri (1989, p.87), os componentes do eixo principal da estrutura multidimensional se relacionam entre si, formando medidas contábeis associadas ao desempenho, mais precisamente aos objetivos e metas gerenciais. Por meio de derivadas e integrais essa diagonal se desdobra de maneira a perfazer um caminho traçado pelo autor onde são contrapostas as especificidades de cada conjunto (benefícios x riqueza, riqueza x *momentum* e *momentum* x força):

- ✓ **Gestão de benefícios versus gestão de riqueza** => conforme dito anteriormente, a contabilidade de benefícios se interessa pela utilização da riqueza e não pela sua posse, conforme verificado na contabilidade tradicional cujo objetivo maior é a maximização do rendimento líquido. De fato, o que se deseja maximizar na perspectiva dos benefícios são os próprios benefícios provenientes da utilização da riqueza. Contudo, ocorre também a preocupação em maximizar o rendimento líquido, desde que sejam produzidos efeitos no setor de benefícios. Em linhas gerais, a combinação dessas duas óticas (benefícios e riqueza) é desejada para conciliar os objetivos de longos e curtos prazos, dado que ocorre a

tendência em sacrificar ativos para obter resultados imediatos com base apenas em dados da contabilidade de benefícios.

- ✓ **Gestão de riqueza versus gestão de *momentum*** => a diminuição da taxa de *momentum* (perda de renda) é de imediato evidenciada na contabilidade de *momentum*. Tal fato não é repercutido instantaneamente na contabilidade de riqueza. De modo semelhante ao ocorrido na análise anterior (benefícios x riqueza), a tendência é o sacrifício do *momentum* justificado pela obtenção de renda em curto prazo, sem considerar as possíveis implicações nas medidas de riqueza.
- ✓ **Gestão de *momentum* versus gestão de força** => nessa estrutura, a força tem característica própria em razão de surgir independentemente da influência de outros setores. Entretanto, produz efeitos (alterações) sobre o *momentum*.

Para a consolidação dessa análise, Ijiri (1989, p.89) cita o exemplo de uma empresa em que supostamente ocorra uma baixa de ativos em decorrência de um incêndio ou roubo. No mesmo momento, seria possível a evidenciação desse fato na contabilidade de riqueza, porém os efeitos dos benefícios perdurariam, haja vista as medidas contábeis acumuladas no período de posse dos ativos pela empresa.

No mesmo exemplo, considere-se que determinada tecnologia viesse a ser desenvolvida ocasionando na obsolescência dos bens da empresa. De certo, tal fato seria evidenciado na contabilidade de *momentum* que exerceria, por sua vez, influência no impulso, caracterizando o surgimento de uma nova força que permearia as medidas de desempenho da empresa. No entanto, não seria reportado na riqueza.

Além disso, a força pode surgir isoladamente. Nesse sentido, considere o exemplo de um compromisso assumido (contrato) pela administração com os funcionários de aumentar suas remunerações pelos próximos meses. Com efeito, as implicações financeiras desse acordo seriam instantaneamente evidenciadas no setor de força, porém

não seriam evidentes no cômputo do *momentum* e nem do impulso, instantaneamente.

Complementando o exposto nessa seção, segue a transcrição do objetivo básico da contabilidade de *momentum* definida por seu autor, em que ressalta o seu foco principal de ser útil na gestão de uma organização:

O objetivo básico da contabilidade de momentum é desenvolver a informação sobre o momento de renda de uma empresa de modo que ajude e guie as decisões de gestão, fornecendo os *inputs* necessários e definindo as metas operacionais da gestão. (IJIRI, 1989, p.100, traduções nossas).

2.4.4 Postulados e Objetivos

Na dinâmica contábil de uma entidade, algumas contas se modificam de modo crescente (exponencialmente), sem obedecer a uma taxa constante de crescimento, como é o caso, por exemplo, do acúmulo de juros. Nesse contexto, a preocupação de Ijiri (1989, p.101) se mostra pertinente, pois é necessário que se promova o ajuste dessas mudanças a uma taxa constante de *momentum* de modo a evitar discrepâncias entre as medidas de *momentum* e renda, padronizando, dessa forma, os procedimentos no tratamento desse fenômeno.

Com esse intuito, três postulados acerca do *momentum* são desenvolvidos por Ijiri (*Ibidem*, p.104):

- ✓ **Postulado da reconciliação** => prevê que um fluxo contínuo na renda gerado por um *momentum* e reconhecido na contabilidade de riqueza num determinado ponto no tempo deva ser reconhecido. Na ausência do reconhecimento, seus efeitos somente podem ser considerados para períodos futuros.
- ✓ **Postulado da conservação** => qualquer mudança que ocorra na taxa de *momentum* só pode ser efetivamente reconhecida se houver precisas evidências de sua ocorrência.
- ✓ **Postulado da atribuição** => qualquer mudança que ocorra na taxa de *momentum* será atribuída a um ou mais impulsos que se julgam responsáveis por ela.

Portanto, vislumbra-se uma grande preocupação com a criação, extinção ou modificação do *momentum*. Nessa linha de raciocínio, a sensibilidade no trato do componente impulso é revestida de fundamental importância, pois a partir de sua identificação é possível visualizar as forças responsáveis pela dinâmica das contas. Apoiado nesse desdobramento, Ijiri (1986, p.758) categoriza três grupos de contas de impulso que podem identificar as forças atuantes na contabilidade de uma entidade. São elas: forças internas (originárias do interior da organização), forças externas (originárias do exterior, com pouca ou nenhuma influência da organização) e forças de variação (fruto de variações na atividade da própria entidade).

2.4.5 A Fase da Implementação

Na visão de Ijiri (1989, p.109), a adoção da estrutura multidimensional de medidas contábeis traz vantagens bem perceptíveis. Em regra, essa estrutura comporta de forma abrangente as informações que só poderiam ser reportadas em relatórios gerenciais elaborados à parte das demonstrações financeiras na

contabilidade convencional. Assim, os aspectos inerentes ao custo-benefício são mais bem equacionados, em especial quanto à economia de tempo e clareza na exposição dos possíveis motivos que levem a uma mudança no rendimento mensal da organização.

Entretanto, na construção de um Plano de Contas, diversas serão as opiniões sobre quais devam ser as contas de ação mais adequadas num caso específico. Porém, o autor da teoria ressalta que esse é o primeiro passo para o aperfeiçoamento e normatização desse Plano, já que estimula a sensibilidade para promover padrões comuns de raciocínio sobre os efeitos de ações de negócios específicos sobre a renda. Afinal, mesmo após séculos de experiência e esforços no sentido de estabelecer regras para as contas de renda, ainda existem dúvidas e controvérsias acerca da escolha de qual seria a conta de receita mais adequada em casos específicos.

Na prática, a implementação da estrutura multidimensional deve ser iniciada pela segregação entre as rendas recorrentes e não-recorrentes, de modo que os esforços estejam concentrados naquelas. Uma vez familiarizado com a análise da renda e com o desenvolvimento das contas de ação, o usuário percebe uma evolução gradual no senso de *momentum* e impulso. Assim, passa a ter maior conforto ao efetuar a análise da dimensão de *momentum* e renda.

Dificuldades na apuração dos motivos de uma mudança de renda, porém, não devem ser motivos de desânimo no desenvolvimento do demonstrativo de ações. Mesmo havendo mudanças de renda de difíceis explicações, a parte explicada já se constitui em lições valiosas para os gestores e contadores na construção desse demonstrativo. (IJIRI,1989, p.111).

2.4.6 O Apoio da Estatística e a Representação Matricial

A contabilidade convencional adota, via de regra, parâmetros convencionados como base para algumas apurações de valores como,

por exemplo, no caso do cálculo da depreciação. Para Ijiri, os atos praticados numa empresa não podem ser vistos como atos desconectados entre si, e sim de naturezas recíprocas. Assim, deseje-se o rompimento com os parâmetros convencionais nessa nova perspectiva de *momentum*.

No exemplo da depreciação, vários fatores podem ser desconsiderados quando adotadas as regras convencionais (linear), levando a uma visão distorcida do fato. Para minimizar essa possibilidade de erro, no cálculo do *momentum*, a teoria recorre ao auxílio da estatística por meio da aplicação de uma constante de alisamento, denominada probabilidade corretiva de ocorrência. Tal erro pode ser proveniente de fatores com recorrência contínua (incremento de receita ou despesa já existente) ou não-contínua (surgimento de receita ou despesa momentânea). Com efeito, o produto da probabilidade pelo erro ocorrido transporta para a medida de impulso a parte atinente supostamente aos fatores contínuos. (IJIRI, 1989, p.128).

Em suma, a utilização do modelo estatístico no cômputo do *momentum* visa introduzir maior rigor na apuração dos dados. Logo após identificados os fatores recorrentes (*momentum* perfeitamente determinável) e não-recorrentes (difícil apuração do *momentum*), bem como os seus níveis de influência na renda, o *momentum* total é ajustado para prosseguir no caminho natural da análise dos conceitos de impulso, força e ação.

Ao recorrer ao modelo matricial, a teoria multidimensional intenciona retratar as vantagens de se considerar uma matriz assimétrica em lugar da simétrica¹³ na representação das contas de riqueza e renda. Por intermédio desse artifício, o autor demonstra que a situação momentânea dos estoques da riqueza é explicada pelo conjunto de fluxos da renda (estoques = \sum fluxos) ocorridos no passado,

¹³ Uma matriz quadrada é dita simétrica se for igual a sua transposta que, por sua vez, corresponde a matriz em que as linhas se transformam em colunas e as colunas em linhas. (IEZZI, 2006, p.37).

em consonância com as explicações anteriormente desenvolvidas. (IJIRI, 1989, p.41).

Em resumo, a teoria multidimensional pretende trazer os seguintes benefícios em relação à contabilidade tradicional:

- ✓ Interesse na utilização da riqueza adquirida, com foco na maximização dos benefícios que advenham dessa utilização;
- ✓ Evidenciação imediata da perda da possibilidade de produzir rendimento; e
- ✓ Consideração de “forças” independentes de outros setores (Riqueza, *Momentum* e Benefício) que provocam alterações no *momentum* do rendimento.

3 O SISTEMA DE ORGANIZAÇÃO MILITAR PRESTADORA DE SERVIÇOS (SISTEMA OMPS)

Descreve-se, nesse capítulo, o sistema de organização militar prestadora de serviços da Marinha, com ênfase no contexto de sua criação e seus aspectos operacionais, além de um breve histórico e características do Cresumar (unidade de estudo).

Para operacionalizar a implantação do sistema OMPS, duas fundamentais ferramentas foram utilizadas: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos.

Implantado em 1987, o SIAFI tornou-se, desde então, um importante instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e contábil do Governo Federal. Três pilares amparam o suporte utilizado em suas operações: plano de contas; tabela de eventos (registros automáticos); e conta única do Tesouro Nacional. Entende-se por Unidade Gestora (UG) a unidade orçamentária e/ou administrativa investida do poder de gerir créditos orçamentários e recursos financeiros, próprios ou sob descentralização (JUND, 2007, p.332).

No que se tange à contabilidade de custos, a MB, por ocasião da adoção do Sistema OMPS, pautou-se no método de custeio denominado “tradicional” ou “por absorção”, em razão de este método ser capaz de apropriar aos produtos ou serviços que a OMPS produziu ou prestou no período de apuração de custos todos os custos incorridos na produção. De fato, a utilização dessas ferramentas visava permitir que a Alta Administração Naval passasse a visualizar tanto os reais custos dos serviços prestados por aquelas organizações quanto à necessidade estratégica de suas existências (BRASIL, 2008, p.1-2).

Adicionalmente, ocorriam distorções oriundas da transferência de recursos financeiros entre as Organizações Militares (OM), gerando a dupla execução do mesmo recurso. No intuito de resolver deficiências relacionadas à dupla execução da despesa e ao desconhecimento das posições econômico-patrimoniais, a MB, com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), adaptou o plano de contas criado para o SIAFI e, em 1994, criou o Sistema de Moedas Virtuais. (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p.24).

Nesse sistema, as denominadas Fontes de Recursos Escriturais (FRE) passaram a ser utilizadas como unidades monetárias de circulação interna entre as OM para a efetuação dos pagamentos, sendo somente convertidas em moeda corrente no momento do pagamento aos fornecedores. Com isso, possibilitou-se à MB efetuar operações internas, somente por meio escritural, e utilizar recursos reais somente quando houvesse a necessidade de efetuar desembolsos para órgãos extra-MB. Ressalta-se que as FRE são operadas por intermédio de contas contábeis do grupo COMPENSADO do SIAFI.

Por definição, OMPS é a organização militar que presta serviços a outras organizações militares e, eventualmente, a organizações não militares em uma das seguintes áreas: industrial, de ciência e tecnologia, hospitalar, abastecimento e serviços especiais. (BRASIL, 2008, p.1-4).

Devido à natureza jurídica de órgão pertencente à Administração Direta da União, a OMPS possui características peculiares quanto ao recebimento de suas receitas e a apuração de seus resultados contábeis e financeiros.

Vale ressaltar que uma OMPS não visa lucro, pois isso oneraria a própria Marinha que é o seu principal “cliente”, devendo, portanto, faturar o necessário para cobrir os seus gastos, de acordo com o preconizado nas normas internas da Marinha.

Para Fonseca (2003), os três grandes méritos do Sistema OMPS são:

[...] dar ênfase à apuração de custos, como ferramenta imprescindível para a gestão; preencher uma lacuna hoje existente na teoria da Contabilidade Pública, quanto ao tratamento dos custos na administração pública; e disponibilizar para a sociedade, informações de custos referentes ao emprego do numerário utilizado pelas OMPS.

A fim de evidenciar a tão necessária transparência desse processo, a Marinha usa contas contábeis, códigos, eventos do plano de contas e tabela de eventos do SIAFI, tendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) criado, a pedido da Marinha, contas, códigos e eventos específicos para atender ao Sistema OMPS. Cabe ressaltar que periodicamente são realizadas auditorias pelos órgãos especializados da Marinha (Diretoria de Finanças e Diretoria de Contas), pelas quais são expedidos relatórios com não-conformidades observadas, devendo estas serem sanadas em prazos estabelecidos. (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p.25)

Em tese, a criação do Sistema OMPS pode ser apontada como ponto de partida de uma mudança cultural dentro da Marinha, podendo vir a servir de alternativa para solução de inúmeros problemas que afetam o Serviço Público. (BRASIL, 2008, p.1-2).

Como confirmação do potencial de sucesso do Sistema OMPS, no ano de 1999 ele foi um dos 18 projetos vencedores, entre os 78 inscritos no total, para a 4ª edição do Concurso de Inovações na Gestão Pública – Prêmio Hélio Beltrão, promovido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e pelo Instituto Hélio Beltrão.

4.1 A Contabilidade de Custos no Sistema OMPS

As OMPS, por trabalharem sob encomenda, lançam mão do sistema de acumulação de custos por ordem de serviço (OS) ou ordem de produção (OP). São expostos abaixo os principais conceitos envolvidos no processo de custeio, de acordo com as normas internas da Marinha:

- ✓ **Gasto** - sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos;
- ✓ **Custos** - são os gastos (insumos) incorridos no processo produtivo ou na prestação de serviços;
- ✓ **Despesas** - são os gastos incorridos nos Setores Administrativos (ADM) da OMPS, necessários ao funcionamento e à manutenção da OM;
- ✓ **Perda** - gasto não intencional, decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da OMPS. Corresponde a bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Com base no exposto, depreende-se que os gastos decorrentes de retrabalho e de garantia dos serviços executados pela OMPS encontram-se enquadrados no conceito de perda;
- ✓ **Custos diretos** - são os insumos de produção, reparo ou prestação de serviços que podem ser perfeitamente conotados ao produto ou serviço executado; e
- ✓ **Custos indiretos** - são os insumos de produção, reparo ou prestação de serviços que não podem ser conotados diretamente a um produto ou serviço, sendo apropriados aos centros de Produção/Atividade (PROD), de Apoio à Produção/Atividade (APP). Tais custos são incorporados aos serviços ou produtos em elaboração, pela aplicação de um critério de rateio previamente estabelecido (BRASIL, 2008).

Ainda, para a apropriação dos custos indiretos na contabilidade da OMPS, a norma prevê que devem ser utilizados os mesmos critérios adotados para efeito de orçamento/faturamento, levando-se em conta, entretanto, os custos indiretos efetivos de cada mês. Por ocasião do estabelecimento dos critérios de rateio, os seguintes cuidados são tomados:

- ✓ Análise da adequação do critério de rateio, de forma a permitir que os custos reflitam a sua realidade. Essa adequação decorre da afinidade entre os custos indiretos e a base escolhida para seu rateio. O custo indireto deve, portanto, guardar a mais estreita correlação possível de “causa e efeito” com os dados escolhidos como critério de rateio;
- ✓ Verificação da relação custo-benefício na utilização do critério, uma vez que o sacrifício financeiro despendido em sua aplicação não deverá ser superior à utilização que se pretende dar à informação obtida. O esforço e o gasto realizados para a sua obtenção não devem ser superiores aos resultados que se espera alcançar com a aplicação do critério; e
- ✓ Estabelecimento de uma periodicidade para a revisão dos critérios de rateio, de modo a torná-los consistentes por um período preestabelecido. Qualquer mudança, se necessária, deverá ser adotada, preferencialmente, no início do exercício (BRASIL, 2008).

Destaca-se que, de acordo com as normas em vigor, as OMPS devem confrontar mensalmente os valores reais de seus custos indiretos e de suas despesas administrativas, apropriados em conformidade com os procedimentos previstos nas normas em vigor, com os respectivos valores orçados/faturados para o período, a fim de verificar a correção dos índices e das taxas aplicados no seu faturamento para a recuperação dos custos indiretos e despesas administrativas incorridos no período. (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p. 26-28).

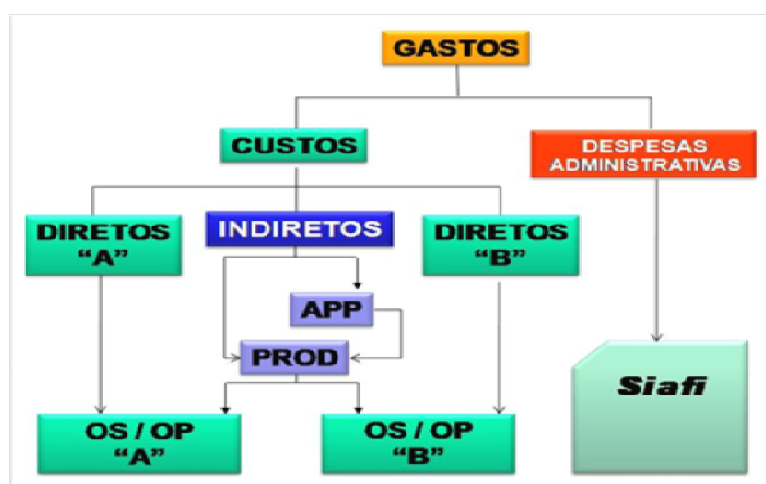


Fonte: SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010.
 Figura 2 – Indicador do Resultado Operacional das OMPS

Para a apuração dos custos envolvidos na produção, o esquema básico empregado pelas OMPS, conforme norma interna balizadora de sua Contabilidade, pode ser apresentado, resumidamente, da seguinte forma (BRASIL, 2008, p. 4-20):

- ✓ **1º Passo:** Separação dos gastos incorridos pela OMPS entre custos e despesas administrativas (pré-rateio). Nesse momento, essas despesas administrativas devem ser apropriadas no SIAFI diretamente às contas contábeis específicas destinadas a registrar os acúmulos anuais desses gastos;
- ✓ **2º Passo:** Apropriação dos custos diretos diretamente às OS/OP;
- ✓ **3º Passo:** Apropriação dos custos indiretos aos setores de produção (PROD) ou de apoio à produção (APP) aos quais podem ser perfeitamente vinculados, agrupando, à parte, os custos indiretos comuns (aqueles que não foram vinculados a nenhum setor PROD ou APP);
- ✓ **4º Passo:** Rateio dos custos indiretos comuns aos setores de produção (PROD) e de apoio à produção (APP), de acordo com critérios escolhidos pela OMPS;

- ✓ **5º Passo:** Rateio dos custos acumulados nos setores de apoio à produção (APP) aos setores produtivos (PROD), de acordo com seqüência e critérios escolhidos pela OMPS; e
- ✓ **6º Passo:** Distribuição dos custos indiretos, que agora se encontram concentrados apenas nos setores de produção (PROD), às OS/OP, segundo critérios de rateio fixados nas normas internas da Marinha.



Fonte: SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010.
 Figura 3 – Apuração de custos pelas OMPS

3.2 O Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais (Cresumar)

3.2.1 Breve Histórico, Características e Contextualização

O Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais, nome “fantasia” Cresumar, originou-se de um depósito de material do Comando-Geral Corpo de Fuzileiros Navais (CGCFN), vinculado à então Seção de Logística do Estado Maior do

Corpo de Fuzileiros Navais (CFN) e organizado para recebimento e distribuição do material procedente do *Military Assistance Program* (MAP). Este último utilizava, à época, dependências do então Centro de Instrução do CFN, localizado na Ilha do Governador, no início dos anos 60.

Em 24 de setembro de 1971, foi oficialmente criado com o nome que possui até os dias atuais, com a finalidade de prestar atendimento ao material especializado do CFN, sendo ativado em 31 de maio de 1972, ainda nas dependências do Centro Instrução, na Ilha do Governador.

Já em 1994, com a ativação na Marinha do Brasil do sistema OMPS, o Cresumar foi alçado à condição de OMPS Industrial, passando a contabilizar os custos operacionais de seus serviços e as despesas administrativas para a sua manutenção, com um tipo de gerenciamento empresarial.

Em 1999 foi assinado, de forma pioneira na Marinha, o Contrato de Autonomia de Gestão, caracterizado particularmente pelo estabelecimento de metas pactuadas entre o Cresumar e a Marinha.

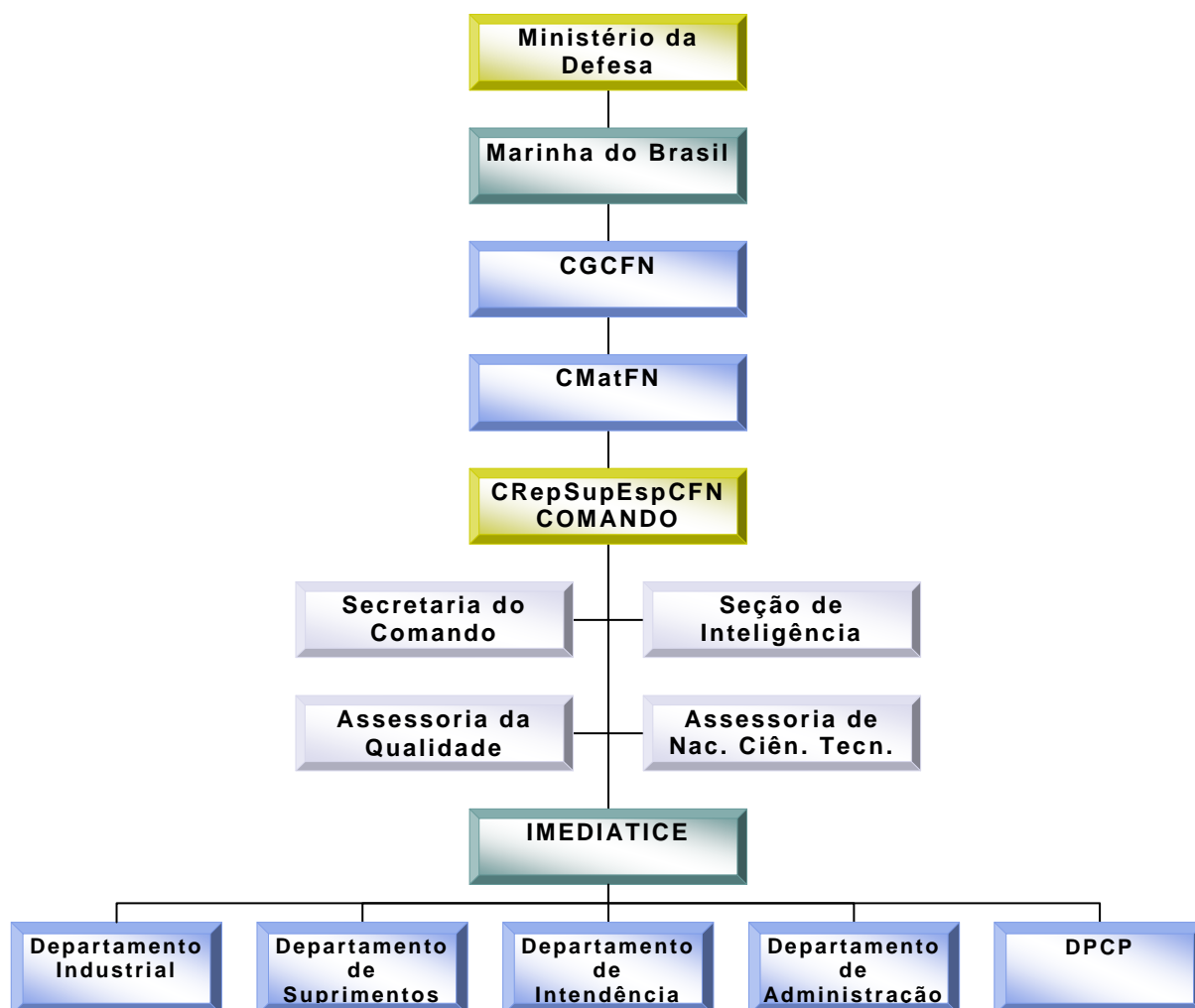
Como reconhecimento do Governo Central, o Cresumar foi agraciado por duas vezes com o Prêmio Hélio Beltrão por medidas inovadoras na administração pública, firmando-se como conceituada OMPS da Marinha, sendo tomada como referência em diversas ocasiões.

Conforme dados obtidos junto ao Relatório da Gestão elaborado pelo Cresumar em 2010, quanto às instalações, o Cresumar aporta um total de 17.313m² de área construída, distribuídas entre os setores industriais (49%), depósitos (12%) e administração (39%).

A estrutura organizacional do CRESUMAR apresenta-se de acordo com o organograma constante da Figura 4, em que consta a linha de subordinação no âmbito do Ministério da Defesa. No que se refere à disposição organizacional interna, o Cresumar possui o Departamento Industrial e o Departamento de Suprimentos que são os responsáveis pelos dois segmentos de suas atividades fim – a

produção e o suprimento, respectivamente. Enquanto isso, o Departamento de Administração e o Departamento de Intendência atuam em atividades de apoio ao Centro como um todo. Já os Elementos de Comando (o Comando Propriamente dito, a Secretaria do Comando, a Seção de Inteligência, a Assessoria de Qualidade e a Assessoria de Nacionalização, Ciência, Tecnologia e Inovação) e o Departamento de Planejamento e Controle da Produção (DPCP) concentram-se nas atividades gerenciais superiores da organização.

Denominada de tripulação, a força de trabalho da OM é constituída por militares da ativa e da reserva (Oficiais e Praças) e por Servidores Civis (SC), perfazendo um total de 385 tripulantes, sendo 346 militares e 39 servidores civis, contratados pelo regime estatutário. Ademais, 45% da tripulação atuam na atividade de reparos, 8% na atividade de suprimentos e 47% nas atividades de apoio. A Tabela 4 demonstra, também, que o Cresumar não conta com a totalidade da força de trabalho prevista em sua lotação, dispondo por ocasião do desenvolvimento dessa pesquisa de um efetivo de pessoal em torno de 85% do total.



Fonte: CRepSupEspCFN – 2010 (adaptado)
 Figura 4 – Organograma do Cresumar

Tabela 4 – Força de Trabalho

	TRIPULAÇÃO	LOTAÇÃO	EFETIVO
Oficial	ATIVA	21	17
	RESERVA	1	1
Praça	ATIVA	330	314
	RESERVA	14	14
Servidor Civil		57	39
	TOTAL	453	385

Ainda segundo informações do Relatório da Gestão de 2010, o nível de qualificação da mão de obra é satisfatório para a maioria dos serviços oferecidos. No entanto, faz-se necessário aprimorar o treinamento do pessoal para algumas atividades específicas, fato que já vem ocorrendo por ocasião da realização de cursos dentro e fora da Marinha. Registra-se também que as deficiências de treinamento são significativamente influenciadas pelas transferências realizadas em atendimento a requisitos de carreira e outras necessidades da administração do pessoal militar.

De um modo geral, a tripulação está distribuída, contabilmente, com os seguintes percentuais: mão de obra direta - 57%; mão de obra indireta - 36%; e mão de obra administrativa - 7%.

Atualmente, o mercado de atuação do Centro de Reparos é constituído pelas unidades da MB distribuídas por todo o território nacional. Nesse contexto, as organizações militares do corpo de fuzileiros navais na área RJ são as principais clientes do Cresumar no que tange a todo o seu material específico. Ainda, para manutenção do armamento até o calibre 20 mm, todas as OM da MB. De fato, esses clientes respondem por mais de 90% do faturamento da OMPS, aí incluídos os serviços realizados por meio do Programa Geral de Manutenção (PROGEM) do Comando de Operações Navais (CON). Vale ressaltar que a fidelidade destes clientes é parcialmente garantida, uma vez que a Alta Administração Naval os instrui a fazer os serviços no Cresumar, e pelo fato de que estes somente dispõem de Fontes de Recursos Escriturais (FRE) para o pagamento dos serviços.

Destacam-se como clientes potenciais as unidades das demais Forças Armadas Brasileiras (Exército Brasileiro e Força Aérea Brasileira), das Forças Auxiliares (Polícia Militar e Bombeiros Militares) e da Polícia Federal. Vislumbra-se, também, a possibilidade futura de obtenção de clientes entre as empresas civis situadas no Rio de Janeiro bem como entre as unidades das Marinhas dos países da América do Sul.

O Cresumar realiza aquisições de insumos, produtos e serviços por dois meios que convencionou chamá-los de fornecedores principais e fornecedores secundários. O principal fornecedor do Cresumar é o Comando do Material de Fuzileiros Navais (CMatFN) no que tange aos itens necessários à manutenção do material militar específico do CFN. Além disso, o Sistema de Abastecimento da Marinha (SAbM) também supre as Unidades Militares não pertencentes ao CFN que necessitem realizar reparos no Centro.

Os fornecedores secundários, por sua vez, são os comerciantes estabelecidos e devidamente regularizados. A aquisição direta no comércio decorre do eventual não atendimento pelo Sistema de Abastecimento da Marinha (SAbM) ou quando não se trata de material militar. Em resumo, os principais seguimentos de mercado aos quais recorre são: autopeças; componentes eletrônicos; componentes ópticos; sobressalentes de armas; metais; madeiras; tecidos; e couro. No âmbito das atividades administrativas, as principais necessidades são providas por fornecedores de material de informática, de refrigeração, de papelaria, de higiene e limpeza.

Quanto às suas atividades, o Cresumar as classifica em duas: atividade principal e secundária. A primeira são as atividades voltadas para a produção industrial, desenvolvidas diretamente pelo Departamento Industrial onde são executados serviços em equipamentos de comunicações, equipamentos ópticos e optrônicos, armamentos, viaturas leves e pesadas e viaturas blindadas. Realiza-se, ainda, serviços de corte e solda, fundição, tratamento de superfícies, lanternagem, pintura, serralheria e usinagem.

Já o segundo ramo de atividades compreende o suprimento de material específico do CFN, a segurança do patrimônio (guarda de meios e estocagem de material do CFN), bem como facilidades e apoio (escolta, reboque e lavagem de viaturas, destinação de excessos, curso de instrução em manutenção, dentre outras). Vale lembrar que os custos incorridos nas atividades de suprimento e segurança são

faturados diretamente ao Comando do Material de Fuzileiros Navais, conforme previsto em regulamentação interna.

Para auxiliar no cuidado do seu patrimônio, o Cresumar se utiliza de dois sistemas de apoio. O primeiro, denominado Sistema de Controle de Material (SISTOQUE), é a ferramenta aplicada ao controle da matéria-prima, insumos da produção e demais materiais de consumo. O segundo, Sistema de Controle de Bens (CADBEM), auxilia no controle do material permanente da OM, tais como equipamentos, maquinários e demais bens imóveis. Em verdade, os referidos sistemas compõem o denominado Sistema de Material (SISMAT), também utilizado por outras OM da Marinha.

Visando melhorar a apuração e alocação de seus custos e despesas, o Cresumar classificou seus setores internos em Centros de Consumo (CECO). A Tabela 5 proporciona uma melhor visualização dessa organização, além de demonstrar a classificação do gasto e da atividade relacionada a cada CECO.

CECO	GASTO	ATIVIDADE
Secretaria do Comando	Despesa administrativa	Principal
Departamento Industrial	Custo	Principal
- Motomecanização	Custo	Principal
- Óptica e Eletrônica	Custo	Principal
- Armamento	Custo	Principal
- Apoio Industrial	Custo	Principal
Departamento de Suprimentos	Custo	Secundária
Departamento de Intendência	Custo Despesa administrativa	Principal e Secundária Principal
Departamento de Administração	Custo	Secundária
- Segurança	Custo	Principal e Secundária
- Demais Setores	Custo Despesa administrativa	Principal
Departamento de Planejamento e Apoio à Produção	Custo	Principal

Fonte: CRepSupEspCFN – 2008 (adaptado)
Quadro 3 – Centros de Consumo

Dentre os CECO da OMPS-I, são considerados imprescindíveis os que devem ser mantidos independentemente de sua produtividade, tendo seus custos e despesas decorrentes de horas ociosas provenientes de falta de material ou pedidos de serviço faturados ao CMatFN, seu comando imediatamente superior.

Com vistas a cumprir as atividades estabelecidas pela Alta Administração Naval nos assuntos atinentes às OMPS, o Cresumar possui uma Divisão de Contabilidade subordinada ao Departamento de Intendência. Tal Divisão é a responsável pelo sistema de apuração de custos e pelo faturamento da OMPS, competindo-lhe, especificamente, a execução das atividades contábeis da Organização, bem como a emissão dos relatórios gerenciais, previstos nas Normas vigentes.

Subdividida em 02 (duas) seções, a Divisão de Contabilidade possui:

- ✓ Seção de Custos – responsável pelo registro no SIAFI dos lançamentos contábeis pertinentes e pelo fornecimento de dados para análise gerencial e faturamento.
- ✓ Seção de Faturamento – responsável pelo faturamento e seus lançamentos contábeis, através de Notas de Lançamentos (NL), de todas as atividades da OMPS no SIAFI.

Operacionalmente, todos os procedimentos contábeis, lançamentos e informações gerenciais são registrados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Na formação do preço praticado, a OMPS se utiliza, além dos valores perfeitamente identificados nos serviços (mão de obra direta, serviço de terceiros direto e material direto), de índices e taxas. Os índices visam à cobertura de custos com mão de obra indireta (IMOI), material indireto (IMI) e serviços de terceiros indiretos (ISTI). De outra forma, as taxas são utilizadas para a cobertura da mão de obra administrativa (TOMO) e do material e serviços de terceiros administrativos (TOMS). Completando a formação do preço, aplica-se a taxa de contribuição operacional (TCO) que é destinada à cobertura de

perdas de material e de mão de obra, bem como à obtenção de uma margem de retorno que permita a realização de investimentos.

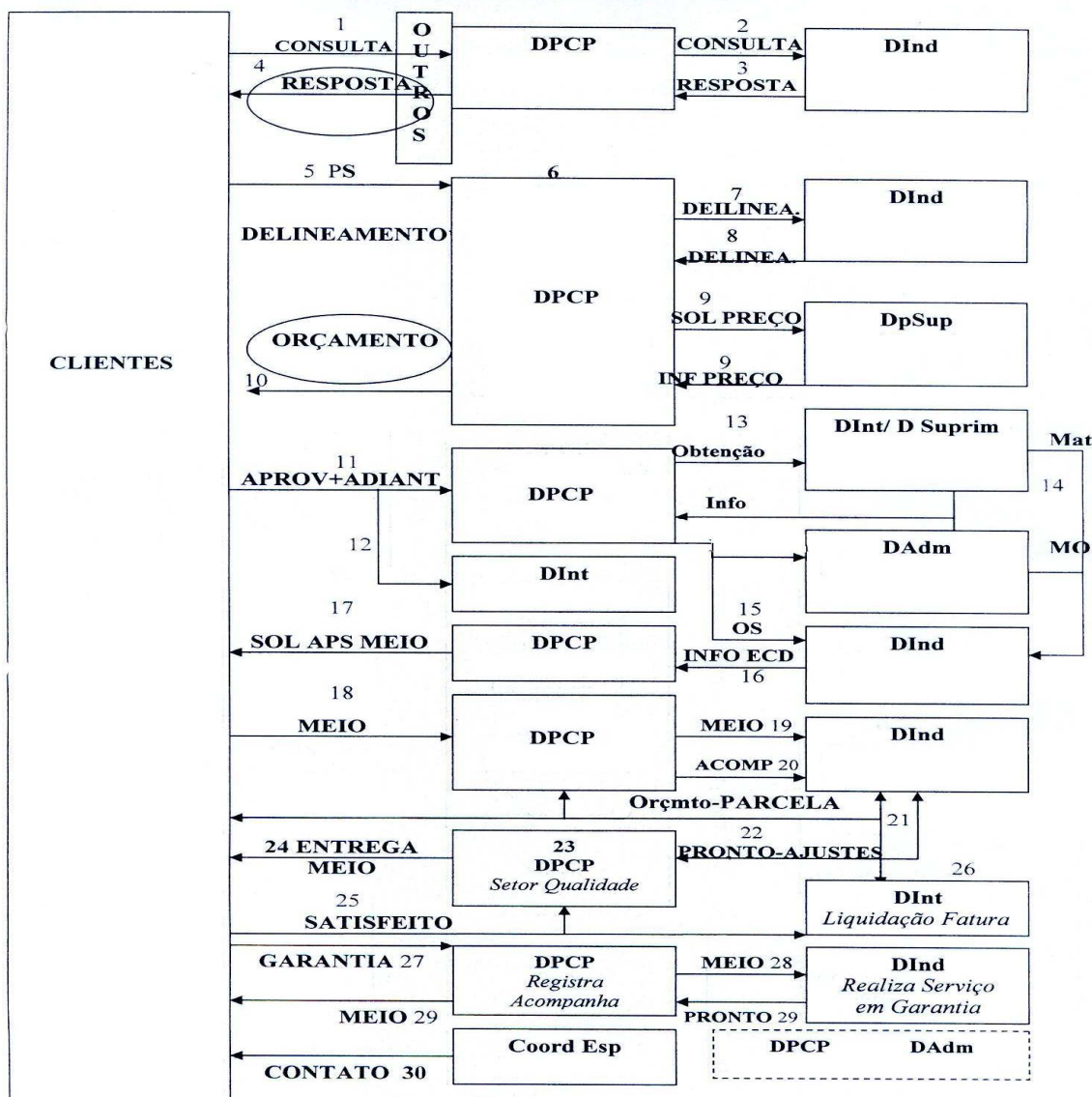
O processo de produção, cujo fluxograma é demonstrado pela Figura-6, é conduzido pelo Sistema de Gestão e Controle da OMPS (SisGesCon-OMPS). Tal sistema foi desenvolvido para ser utilizado em ambiente WEB, com o intuito de disponibilizar, no futuro, o acesso a todas as Organizações Militares que fazem uso da *intranet* da MB, de modo a permitir que as solicitações e o acompanhamento da execução dos serviços dos clientes sejam efetuados diretamente pelas OM solicitantes. Além do efetivo controle, o SisGesCon-OMPS informa ao usuário todos os Pedidos de Serviço (PS) que se encontram com providências pendentes na sua Seção/Divisão.

Em linhas gerais, o processo de produção do Cresumar tem início na consulta por mensagem, efetuada pelo cliente no intuito de verificar se o Centro de Reparos presta o serviço desejado. Uma vez confirmada a possibilidade de realização do mesmo pela OMPS, o serviço só terá início após o recebimento do Pedido de Serviço (PS) emitido pelo cliente. Assim, de posse dos Pedidos de Serviço (PS), o Departamento de Planejamento e Controle da Produção o insere no Sistema e solicita ao Departamento Industrial o delineamento do serviço. Ao Departamento de Intendência cabe estimar os custos para elaboração do orçamento que será informado ao cliente.

Após aprovação do cliente, o orçamento servirá de base para o DPCP elaborar, dentro do sistema, uma Ordem de Serviço (OS) que será encaminhada ao Departamento de Intendência que, por sua vez, verificará a existência em estoque do material necessário para realização do serviço. Caso não haja em estoque, promoverá a sua aquisição. Havendo material, o mesmo é transferido para o Departamento Industrial, sendo concomitantemente elaborada a fatura¹⁴. Concluso o faturamento, será solicitada, por mensagem, a

¹⁴ A fatura no sistema OMPS corresponde ao documento que comprova a prestação do serviço solicitado, com os valores e condições propostos no orçamento. O

apresentação do item a ser reparado. Após a conclusão do reparo, o DPCP encaminhará o meio para o controle de qualidade que, se aprovado, é entregue ao cliente.



Fonte: CRepSupEspCFN (2009) (adaptado)
Figura 5 – Fluxograma da Produção

faturamento, por sua vez, acampa o registro no SIAFI do referido documento. Uma vez prontificado e aceito o serviço contratado, o cliente certifica a fatura.

Atualmente, algumas ações governamentais têm influenciado o direcionamento de esforços na gestão operativa e administrativa das Forças Armadas. A participação do Estado brasileiro em missões de paz da Organização das Nações Unidas (ONU) em países como o Timor Leste e o Haiti (Minustah), aliada à recente política de defesa adotada pelo Estado colocam em alerta as organizações voltadas para manutenção e reparos de meios operativos, dentre as quais o Cresumar.

Em 18 de dezembro de 2008, por meio do Decreto nº 6.703, o Presidente da República Federativa do Brasil aprovou a Estratégia Nacional de Defesa (END) e determinou aos órgãos da administração federal que considerem, em seus planejamentos, ações destinadas ao fortalecimento da Defesa Nacional. Em linhas gerais, o END pretende modernizar a estrutura nacional de defesa atuando em três eixos estruturantes: reorganização das Forças Armadas, reestruturação da indústria brasileira de material de defesa e política de composição dos efetivos das Forças Armadas. Além disso, pretende estimular a participação da sociedade civil no debate sobre a defesa nacional e fazer com que as ações do setor estejam alinhadas com a estratégia de desenvolvimento nacional, especialmente na geração de pesquisas científicas e tecnológicas que aumentem a autonomia do país em relação ao exterior, tanto em atividades civis quanto em militares.

Por anos, o orçamento das Forças Armadas vem sendo objeto de significantes contingenciamentos. Com o advento do plano estratégico de defesa nacional integrante da END, passa a ser discutida uma verba vinculada para custeio e investimento na área de Defesa. Tal fato aponta para o provável fim dos contingenciamentos nessa área econômica do governo, possibilitando a continuidade de projetos de reaparelhamento e desenvolvimento de novas tecnologias e meios operativos. De fato, o novo Plano passará a pertencer ao Estado Brasileiro.

3.2.2 O Plano de Gestão Estratégica

A adoção pelo Cresumar da filosofia de administração denominada de “Gestão Estratégica” tem por objetivo dotar a OM das condições necessárias para acompanhar os rápidos avanços nas áreas de tecnologia, informação e gestão, fazendo frente aos crescentes desafios do complexo ambiente vivenciado por uma Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais (CRepSupEspCFN, 2005).

Conforme exposto no PGE (2005-2015), o Cresumar adotou conceitos oriundos da Escola de Gestão Estratégica Competitiva na formulação de seu Plano. Dentre outras características, a referida Escola promove a adoção de uma postura de valorização do aprendizado e adaptação ao longo do tempo. (KAPLAN; NORTON, 2004).

Tais conceitos abarcam uma visão integrada das Escolas de Pensamento Estratégico em suas cinco fases:

- ✓ Planejamento financeiro – ênfase no cumprimento do orçamento (anos 1950);
- ✓ Planejamento de longo prazo – ênfase na projeção do futuro (anos 1960);
- ✓ Planejamento estratégico – ênfase na formulação da estratégia (anos 1970);
- ✓ Administração estratégica – ênfase na implementação da estratégia (anos 1980); e
- ✓ Gestão estratégica – ênfase na direção estratégica (anos 1990).

Dessa forma, essa visão integrada conduz a Organização no sentido de adotar uma postura de valorização do aprendizado e adaptação ao longo do tempo. A gestão do Cresumar foca sua preocupação no planejamento de forma estratégica, bem como na promoção, implementação e controle, também de cunho estratégico,

assegurando, respectivamente, que as ideias se transformem em ações e que os resultados e alterações ambientais sejam de pronto consideradas, tendo sempre o aprendizado e adaptabilidade como elemento catalisador da melhoria contínua.

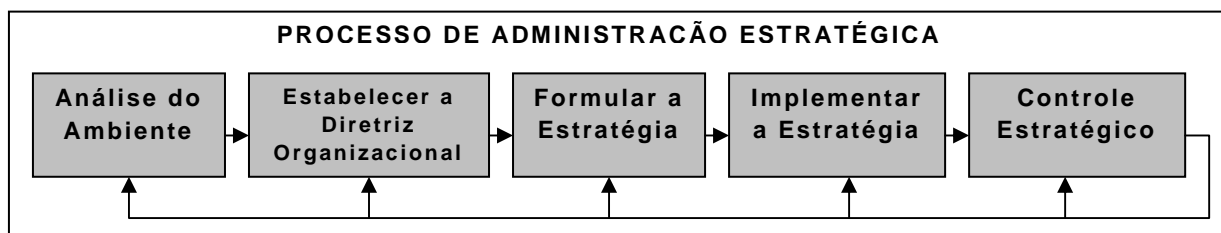
Em linhas gerais, à luz das diversas fontes pesquisadas para a elaboração do PGE, a Gestão Estratégica é entendida como um processo contínuo (ocorre a todo momento), interativo (busca de harmonia com o ambiente), cíclico, flexível (fácil adaptação ao contexto) e auto-regenerativo (adaptação constante pelo aprendizado), que visa garantir o cumprimento da missão da organização, mantendo-a harmonicamente integrada ao ambiente em seu trânsito para um futuro almejado. Por ser considerada um processo, a gestão deve ter o tratamento a este reservado em termos de mapeamento, controle, análise e melhoria.

3.2.3 O PGE 2005 – 2015 – Versão Pioneira

Inicialmente, cabe ressaltar dois fatos importantes que contribuíram para a adoção de uma nova postura de gestão no âmbito do Cresumar. São eles: a implantação da filosofia OMPS (1994) e a assinatura do Contrato de Autonomia de Gestão (1999). O primeiro trouxe como maior benefício a contabilidade de custos, importante ferramenta para o gerenciamento da OM. Enquanto isso, o segundo impôs a elaboração do planejamento estratégico e a adoção de indicadores, resultando em mais um significativo impulso de melhoria da sua gestão. (CRepSupEspCFN, 2005)

Elaborado pioneiramente no ano de 2005, com abrangência temporal de 11 anos (2005-2015), o PGE visou formalizar o seu planejamento estratégico, bem como fixar as ações necessárias a sua implementação e definir as medidas de controle necessárias à gestão estratégica da OM.

Em suma, o modelo de Gestão Estratégica adotado nesse plano procurou conciliar outras metodologias de gestão com a metodologia básica adotada (Figura 3), visando agregar o que há de melhor a fim de se atingir um modelo mais avançado à época. (*Ibidem*)



Fonte: CRepSupEspCFN – PGE: 2005-2015
Figura 6 – Metodologia Básica Adotada

Modelo MACROPLAN	Modelo Cresumar	Modelo Referência
Construção das Premissas	Análise do ambiente externo	Análise do Ambiente
	Análise do ambiente interno	
	Orientações superiores	
	Princípios de gestão	
	Missão	Diretriz Organizacional
	Objetivos permanentes/organizacionais	
	Avaliação estratégica	
Grandes Escolhas	Visão	Formulação da Estratégia
	Opções estratégicas	
	Fatores críticos de sucesso	
	Objetivos estratégicos	
	Estratégias	
Detalhamento e Implementação	Perspectivas e temas estratégicos	Implementação da Estratégia
	Mapas estratégicos	
	Painéis de desempenho	
Controle	Controle operacional	Controle Estratégico
	Controle estratégico	
	Controle de premissas	

Fonte: CRepSupEspCFN – PGE: 2005-2015
Figura 7 – Modelo de Gestão

Conforme sinaliza o PGE, foram incorporados “aperfeiçoamentos” ao modelo básico adotado, baseados nos conceitos apresentados por diversas obras. Assim sendo, como resultado da interação do modelo de referência (Figura 6) com os referidos “aperfeiçoamentos”, adveio o modelo de gestão estratégica adotado pelo Cresumar que é apresentado na Figura 7.

Depreende-se do Plano em lide algumas características da organização, tais como:

- ✓ Missão Estratégica da OM => contribuir para o aprestamento material dos clientes, por meio da manutenção, recebimento, estocagem e distribuição do material específico de Fuzileiros Navais e do armamento leve de toda a Força, além de outros serviços, em benefício da Marinha;
- ✓ Negócio da OM => aprestamento de material, e que a organização atue em dois grandes ramos - a manutenção e o suprimento.

Por sua vez, a avaliação estratégica efetuada mapeou e interpretou as interações entre oportunidades e ameaças *versus* forças e fraquezas, analisando sistematicamente de modo a visualizar os efeitos do conjunto de interações entre os fatores ambientais internos e os externos à organização, em determinado cenário. Ademais, são levantados os fatores críticos para o sucesso da organização. Como resultado, obteve-se o cenário exposto pelo Quadro 3.

Após efetuadas as análises necessárias, foram deduzidos os fatores críticos de sucesso da OM, relacionados abaixo:

- ✓ Efetividade nos processos operacionais;
- ✓ Atendimento das expectativas dos clientes;
- ✓ Gerenciamento de mudanças;
- ✓ Desenvolvimento e alinhamento dos ativos intangíveis;
- ✓ Liderança; e
- ✓ Excelência na gestão.

Principais oportunidades	Principais ameaças	Principais pontos fortes	Principais pontos fracos
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Op1 - Regulamentação da conta individualizada para a OMPS pelo contrato de autonomia de gestão. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am1 – Não atendimento pela MB de toda a mão de obra necessária. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fo1 – Existência de um plano estratégico. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fr1 – Deficiência na divulgação dos serviços da OMPS e de emprego de instrumentos para a sua avaliação.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Op2 – Contratação via ENGEPRON com respectiva conta individualizada. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am2 – Agravamento das restrições financeiras das OM da Marinha e de outros clientes potenciais. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fo2 – Flexibilidade de adaptação da produção às necessidades dos clientes. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fr2 – Imagem enfraquecida junto ao cliente principal (percepção de preços elevados e de demora).
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Op3 – Captação de mão de obra para a OMPS pelo contrato de autonomia de gestão. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am3 – Perda do nicho cativo de mercado de serviços de PER e EXTRA-PROGEM da FFE e setor CGCFN, pela dispensa da obrigatoriedade dos clientes empregarem as FR alocadas em OMPS. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fo3 – Capacitação técnica do pessoal. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fr3 – Deficiência na gestão de processos relativos aos fornecedores.

Fonte: Elaboração própria
 Quadro 4 – Oportunidades e Ameaças, Forças e Fraquezas

Ainda com base na avaliação estratégica, o Cresumar estabeleceu sua visão de futuro, almejando que no ano de 2015 a OM será: a) uma Organização virtualmente imprescindível aos seus clientes e principais parceiros-chave; b) padrão de referência militar sul-americano de qualidade nas atividades de manutenção e suprimento; c) modelo nacional de excelência em administração pública; e d) exemplo de sucesso em gestão estratégica no âmbito das Forças Armadas brasileiras.

Refletindo o posicionamento do Centro de Reparos face ao ambiente, a postura geral estratégica adotada pela OMPS é a de “desenvolvimento sustentável com crescimento seletivo”. Soma-se a isso a estratégia geral de negócios do Cresumar no sentido da “estabilidade das atuais linhas de negócio, com seletiva penetração em mercados existentes por produtos já disponíveis”.

Decorrentes da avaliação estratégica e dos fatores críticos de sucesso, os objetivos estratégicos foram definidos, a seguir relacionados:

- ✓ Cumprimento da missão, com o alcance das metas pactuadas com a Marinha;
- ✓ Produtos e serviços com funcionalidade e qualidade adequadas;
- ✓ Força de trabalho capacitada e motivada;
- ✓ Satisfação dos clientes;
- ✓ Atendimento dos interesses dos parceiros-chave (*stakeholders*);
- ✓ Autonomia de gestão;
- ✓ Correção socioambiental;
- ✓ Geração de recursos extra-Marinha;
- ✓ Adequação contábil e financeira;
- ✓ Efetividade (eficácia com eficiência) no desempenho da OM;
- ✓ Implantação do BSC;
- ✓ Garantia de orientação integral da OM para a estratégia;
- ✓ Obtenção de conta individualizada para a OMPS;
- ✓ Estabelecimento de modelo de captação de mão de obra qualificada;
- ✓ Manutenção de altos níveis de emprego da capacidade de produção.
- ✓ Reconhecimento por prêmio nacional de qualidade; e
- ✓ Certificação ISO dos principais processos.

Em complemento, o Cresumar elegeu como estratégias gerais a **excelência na gestão e liderança efetiva**, de modo que a visão de futuro e os objetivos estratégicos sejam alcançados, além de considerar as opções estratégicas formuladas. Com base no modelo

padrão de mapa estratégico apresentado na obra de Kaplan e Norton (2004), a OMPS elaborou o seu próprio mapa estratégico onde é demonstrado como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor para o alcance dos resultados esperados pelos clientes e parceiros-chave.

A partir do referido mapa, o Cresumar elaborou o seu painel de desempenho (Quadro 4) onde constam os aspectos a serem mensurados, os alvos a serem alcançados com a respectiva moldura temporal de cada aspecto medido, bem como a iniciativa ou ação a empreender para que isto se torne realidade.

Em seguida, os planos de gestão foram formulados. Trata-se de documentos internos da OM com intuito de detalhar as atividades e orientar os esforços para que os alvos levantados no painel de desempenho sejam atingidos. Cada plano de gestão abarca os aspectos componentes a serem medidos, no nível operacional e tático, bem como os indicadores e alvos que, de forma consolidada, conduzirão aos resultados dos indicadores estratégicos listados no painel de desempenho.

Em um total de 10 (dez), os planos de gestão compreendem as seguintes áreas:

- ✓ Qualidade => Atividades de planejamento da qualidade, avaliação de gestão, etc.
- ✓ Planejamento, Informação e Controle => Processo de Planejamento e Controle da OMPS, etc.
- ✓ Clientes => Divulgação (*Marketing*) e Relacionamento com clientes.
- ✓ Sócio-Ambiental => Relacionamento com as comunidades vizinhas, assistência cívico-social e gestão ambiental.
- ✓ Pessoas => Treinamento, premiação, capacitação e desenvolvimento pessoal, prevenção de acidentes, apoio de saúde, etc.
- ✓ Processo de Produção => Produção/capacidade e infra-estrutura de produção.

- ✓ Processo de Suprimento => Atividades relacionadas ao suprimento de material.
- ✓ Processo de Apoio => Telemática, administração de pessoal, administração de material, segurança orgânica, plano piloto, manutenção do aquartelamento, transporte, etc.
- ✓ Fornecedores => Identificação, seleção e cadastramento de fornecedores, relacionamento com fornecedores (parcerias), qualidade e rastreabilidade dos insumos.
- ✓ Financeiro => Recursos de capacitação da OMPS, recursos de outros projetos, recursos diretos da produção (ASD), recursos de destinação de excesso de material.

Por fim, o PGE passa a tratar dos aspectos relacionados ao controle estratégico. A partir dos aspectos definidos no painel de desempenho, são elaborados os indicadores estratégicos, ficando os de nível operacional e tático a serem tratados nos respectivos planos internos de gestão. Entretanto, é da consolidação dos indicadores operacionais e táticos que derivam os indicadores de nível estratégico tratados no plano.

No escopo do controle, o PGE previu uma sistemática de avaliação de desempenho das metas pactuadas pelo Cresumar, no que concerne ao contrato de autonomia de gestão. Essa avaliação é feita por intermédio de relatórios gerenciais, com periodicidade trimestral, emitidos pela OM, de modo a permitir o acompanhamento pelas partes contratantes, além de Comandos Superiores da OMPS. Este trabalho dedica especial atenção à autonomia de gestão na seção 3.5.

PERSPECTIVA	MESURAÇÃO	ALVO	INICIATIVAS
FINANCEIRA	Despesas administrativas	26% (*)	Gestão financeira e contábil Gestão de informações e controle
	Resultado Líquido	5% (*)	
	Perdas	5% (*)	
	Faturas a receber	3% (*)	
	Retorno sobre capital	ASD	
	Receita bruta	ASD	
	Número de clientes	ASD	
CLIENTE	Preços médios	ASD	Gestão de clientes
	Qualidade percebida	80% (*)	
	Rejeição	2 % (*)	
	Retrabalho	2 % (*)	
	Tempo execução serviço	90 % (*)	
	Atendimento ao cliente	90 % (*)	
	Suporte pós-serviço	90 % (*)	
	Imagem percebida	ASD	
INTERNA	Produtividade Motomecanização	90 % (*)	Gestão de clientes Gestão da produção Gestão do suprimento Gestão de fornecedores Gestão de inovações
	Produtividade Ótica/Eletrônica	90 % (*)	
	Produtividade Armamento	90 % (*)	
	Produtividade Apoio Industrial	90 % (*)	
	Utilização de Homem-Hora	90% (*)	
	Acurácia de inventário	ASD	
	Proficiência apoio administração	ASD	
	Inovações	ASD	
	Cadastramento de fornecedores	95% (*)	
	Fornecimento oportuno	90% (*)	
	Qualidade insumos	ASD	
	Rastreabilidade	ASD	
INTERNA	Apoio comunitário	ASD	Gestão socioambiental Gestão de pessoas
	Proteção ambiental	ASD	
	Acidentes de trabalho	2 (*)	
	Indisponibilidade	ASD	
APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO	Treinamento de pessoal	90 % (*)	Gestão de pessoas Gestão da qualidade Gestão de planejamento/informação/control
	Absentismo	3 % (*)	
	Motivação	90% (*)	
	Informações gerenciais	ASD	
	Sistemas de apoio	ASD	
	Cultura de qualidade	ASD	
	Liderança	ASD	
(*) alvo permanente			
ASD – A serem desenvolvidos durante o ano de 2005 para aplicação a partir de 2006			

Fonte: CRepSupEspCFN – PGE: 2005-2015 (2005)
Quadro 5 – Painel de Desempenho (2005-2015)

3.2.4 O PGE 2009 – 2015 – Principais Alterações

A revisão das premissas estabelecidas no Plano, conforme previsto no PGE 2005-2015, é decorrência natural do controle estratégico, na medida em que são observadas mudanças no cenário em que foram construídas. Dessa forma, com o intuito de apresentar as ações para a implementação do planejamento estratégico e definir as medidas de controle necessárias à gestão estratégica da OM, foi formalizado o PGE 2009-2015.

Em sua essência, o PGE 2009-2015 é considerado um Plano de Crescimento Organizacional, consolidando um conjunto de grandes escolhas que orientam a construção da OM no longo prazo (2015), sujeito às incertezas inerentes a qualquer processo de mudança. Deste modo, o Plano representa uma resposta consistente às seguintes questões: a) quem somos?; b) aonde pretendemos ir?; e c) como chegaremos lá? (CRepSupEspCFN, 2008)

Ao tratar da análise do ambiente externo e interno, o PGE traz algumas considerações que o diferencia do Plano anterior, em especial no que tange aos fatores favoráveis e desfavoráveis, oportunidades e ameaças, forças e fraquezas. O Quadro 5 sintetiza as principais mudanças.

Além das alterações sintetizadas no Quadro 4, em decorrência de nova análise realizada do contexto vigente, os seguintes fatores foram considerados críticos para o sucesso do Cresumar, por serem decisivos para a organização:

- ✓ Efetividade nos processos operacionais;
- ✓ Atendimento das expectativas dos clientes;
- ✓ Gerenciamento de mudanças;
- ✓ Desenvolvimento e alinhamento dos ativos intangíveis;
- ✓ Liderança; e

✓ Excelência na gestão.

Principais oportunidades	Principais ameaças	Principais pontos fortes	Principais pontos fracos
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Op1 – recebimento prioritário de recursos da Marinha 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am1 – não atendimento pela MB de toda a mão de obra necessária 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fo1 – existência de um plano estratégico 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fr1 – deficiência na divulgação dos serviços da OMPS e de emprego de instrumentos para a sua avaliação
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Op2 – contratação via EMGEPRON com respectiva conta individualizada 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am2 – agravamento das restrições financeiras das OM da Marinha e de outros clientes potenciais 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fo2 – flexibilidade de adaptação da produção às necessidades dos clientes 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fr2 – deficiência de conhecimento dos clientes usuais e potenciais
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Op3 – existência de “nichos” de mercado que podem ser buscados pela OMPS 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Am3 – perda do nicho cativo de mercado de serviços de PME e EXTRA-PROGEM da FFE e setor CGCFN, pela dispensa da obrigatoriedade dos clientes empregarem as FR alocadas em OMPS 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fo3 – capacitação técnica do pessoal 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Fr3 – deficiência no planejamento e implementação de prevenção de acidentes de trabalho

Fonte: CRepSupEspCFN – PGE: 2009-2015 (2008)

Quadro 6 – Oportunidades e Ameaças versus Forças e Fraquezas (2009-2015)

Com vistas a retratar objetivamente a finalidade da OM, ajudando seus integrantes a concentrar esforços em uma direção comum e evitando que existam ações conflitantes, o PGE adotou para o Cresumar a seguinte missão estratégica: “contribuir para o pronto emprego da força por meio de atividades de manutenção e suprimento de material específico do CFN, de viaturas e armamento leve de toda a MB e realizar outros serviços de interesse da Marinha do Brasil”. A OM elegeu como estratégia geral o “apoio de serviços com excelência e qualidade”. Nesse contexto, o PGE adota um novo painel de desempenho, conforme demonstra o Quadro 6.

PERSPECTIVA	MENSURAÇÃO	ALVO	PROGRAMA RESPONSÁVEL
FINANCEIRA	Despesas Administrativas	20%	PROGRAMA FINANCEIRO
	Resultado Líquido	5%	
	Perdas	2,5%	
	Faturas a Receber	3%	
CLIENTE	Qualidade percebida	80%	PROGRAMA DE PARCERIAS
	Tempo execução serviço	90%	
	Atendimento ao cliente	90%	
	Qualificação dos fornecedores	95%	PROGRAMA DE QUALIDADE
	Fornecimento oportuno	90%	
INTERNA	Rejeição	2%	PROGRAMA DE PESSOAL
	Retrabalho	2%	
	Manutenção da proficiência	Cumprimento das metas	
	Produtividade de serviços	95%	
	Itens inventariados	30%	
	Implantação do 5S	ASD	
	Capacitação	5%	PROGRAMA DE MODERNIZAÇÃO
Acidentes de trabalho	2 por trimestre		
Absenteísmo	3%		
Motivação	90%		
Utilização de HH	90%	PROGRAMA AMBIENTAL	
Modernização Pq. Industrial	ASD		
Proteção Ambiental	ASD		

Fonte: CRepSupEspCFN – PGE: 2009-2015 (2008)
 Quadro 7 – Painel de Desempenho (2009-2015)

Dentre os programas estruturantes trazidos pelo PGE, o programa de qualidade é considerado a base de todos os outros. Tais programas servem para operacionalizar as intenções estratégicas e são divididos em ações que por sua vez são de três tipos:

- ✓ Projetos => ações estruturadas com início, meio e fim visando o aumento da capacidade, do patrimônio ou da área de atuação da organização, ou seja, sinônimo de ampliação;
- ✓ Atividades => ações que visam a manutenção das atividades da organização ou seu acompanhamento contínuo; e
- ✓ Operações Especiais => ações que não se enquadrem nas duas anteriores. (CRepSupEspCFN, 2008)

O PGE prevê a implementação gradual dos programas dentro de uma priorização estabelecida pelo Comitê de Gestão Organizacional,

tendo como primeiro passo o estabelecimento das prioridades. Os programas não são estanques e, muito menos, rígidos. Eles serão modificados, melhorados e adaptados em função dos resultados e da evolução dos fatores externos e internos. Ações podem surgir ou desaparecer. Além disso, está prevista a inclusão de novos programas ou mesmo exclusão dos outrora propostos. Essa característica dinâmica dos projetos reflete a própria dinâmica da vida organizacional e faz parte de um processo organizado com gerenciamento, monitoramento e avaliação da carteira de projetos e do Plano Estratégico.

Nesse contexto, os objetivos e metas pactuados no contrato de autonomia de gestão são caracterizados como resultados a serem alcançados sob o ponto de vista tático e operacional. Assim, pode-se concluir que estes estarão sendo atendidos dentro do planejamento específico dos programas estruturantes e servem como linhas mestras para a definição das ações a serem implementadas.

O PGE prevê o emprego do conceito de Gestão Contemporânea (GECON) para nortear o desenvolvimento e operacionalização dos projetos, atividades e operações. Nesse sentido, os princípios balizadores da GECON são adotados no Cresumar (constância de propósitos, satisfação dos usuários, garantia da qualidade, desenvolvimento humano, liderança participativa, melhoria contínua, gerenciamento dos processos e disseminação de informações).

Durante o período de 2006 a 2008, o referido plano destaca que foram desenvolvidas as tarefas necessárias constantes do ciclo de implantação da GECON no Cresumar. As demais tarefas inerentes a implementação do Plano de Qualidade são subdivididas em: comprometimento do Comando e Chefes de Departamentos; divulgação e educação; avaliação; planejamento; implementação; e verificação. Nesse escopo, sob a ótica da Gestão Contemporânea, o PGE estabelece as tarefas e seus responsáveis, os efeitos desejados, os alvos pretendidos, bem como os prazos para cumprimento de cada

tarefa planejada, de modo facilitar a implementação dos programas estruturantes.

Com o advento do PGE 2009-2015, o Cresumar continuou avaliando seu desempenho por meio de relatórios gerenciais. Em relação ao PGE anterior algumas mudanças foram feitas, tais como alterações em percentuais de indicadores e acréscimo de indicadores atinentes à gestão dos programas.

3.2.5 A Autonomia de Gestão

A autonomia de gestão disseminada pelo Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) consiste em um modelo de administração gerencial caracterizado por decisões e ações orientadas para resultados, tendo como foco as demandas dos clientes da organização, baseadas no planejamento estratégico. Esse modelo baseia-se numa gestão empreendedora, visando à consecução de resultados, por meio de contratos de gestão (SILVA; LEAL; BAPTISTA, 2010, p.48).

O contrato de gestão possui estreita relação com outro documento: o plano estratégico de reestruturação e desenvolvimento institucional. Este plano será a base para a elaboração do contrato de gestão. Nele, estarão identificados os macro-processos existentes na entidade e constarão a missão, a visão de futuro e o campo de atuação do órgão, em consonância com as diretrizes governamentais. (GONÇALVES, *apud* SILVA *et al.*, 2010).

Diante das citações acima, é possível entender o contrato de gestão como importante ferramenta para a gestão estratégica das entidades públicas, constituindo-se em um dos principais instrumentos balizadores para nova postura da gestão pública, que é baseada na administração gerencial com foco na avaliação de desempenho. Este tema é, por si só, interessante e merecedor de um aprofundamento,

porém não se encontra no escopo deste trabalho (SILVA, A. S.; LEAL, R. B.; BAPTISTA, A. N., 2010, p.49).

Em que pese o Cresumar ter assinado o seu primeiro contrato de autonomia de gestão em 1999 com a Marinha do Brasil, representada pela Secretaria Geral da Marinha (SGM), somente os contratos nº 70000/2005-001/00 (biênio 2005-2006), nº 70000/2007-002-00 (biênio 2007-2008) e nº 70000/2009-001-00 (biênio 2009-2010) são considerados para fins desse estudo, em razão do espaço temporal que compreende os PGE aqui abordados. Nesse sentido, o objeto desses contratos consiste na pactuação das metas a serem alcançadas pela OMPS, extraídas do Plano de Gestão Estratégica. Por sua vez, os indicadores, fórmulas de apuração e sistemática de avaliação utilizados nos relatórios de avaliação de desempenho previstos no contrato são os estabelecidos no PGE, vigente por ocasião da assinatura.

Em suma, os objetivos e metas pactuadas no contrato de autonomia de gestão, no âmbito de cada plano de gestão, são retratados nos Anexos 1, 2 e 3, atinentes aos biênios 2005-2006, 2007-2008 e 2009-2010, respectivamente. Cabe frisar que a gestão de programas passou a ser considerada no contrato relativo ao biênio 2009-2010, por ter sido criada posteriormente.

Enfim, o processo regular de renovação dos contratos de autonomia comportou algumas atualizações nos percentuais estabelecidos nas metas, adequando-se, dessa maneira, a realidade vigente a época de sua assinatura.

4 ASPÉCTOS METODOLÓGICOS

4.1 Caracterização da Pesquisa

Diversas são as classificações e técnicas relacionadas aos aspectos metodológicos encontradas na literatura especializada, acerca das pesquisas científicas. A obra de Martins (2007, p.4), balizada pela doutrina pertinente ao tema, destaca que a geração do conhecimento se processa em quatro níveis ou pólos: epistemológico, teórico, metodológico e técnico. A ordem e a relação entre eles são assim estabelecidas pelo autor:

A ordem segundo a qual essas referências se apresentam não é causal. O referencial epistemológico orienta a direção do referencial teórico que, por sua vez, determina as coordenadas do pólo metodológico, que influencia o pólo técnico.

No cerne do pólo técnico, realiza-se a discussão sobre os aspectos técnicos da pesquisa, com base na concepção de *design* (delineamento, planejamento, esboço ou mesmo desenho). Nesse pólo são dimensionadas as estratégias de pesquisa denominadas de estudo de caso e pesquisa bibliográfica, dentre outras. Igualmente, no pólo técnico, encontram-se as técnicas de coleta de informações, dados e evidências caracterizadas. Dentre elas, a pesquisa documental (*Ibidem*, p.4).

O presente estudo adotou como estratégia de pesquisa o estudo de caso que enseja um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado (problema de pesquisa), possibilitando, com isso, a penetração na realidade social do Cresumar, não conseguida plenamente, em tese, pela avaliação quantitativa.

Segundo Yin (2010, p.22), o estudo de caso tem por natureza o envolvimento de questões compostas de proposições do tipo “como” e

“por que”, além do enfoque sobre fenômeno contemporâneo no contexto da vida real em que o investigador tem pouco controle sobre os eventos.

Diante dos conceitos expostos, e tendo em vista os objetivos aos quais se propôs este estudo, optou-se pela escolha do estudo de caso como estratégia de pesquisa, em virtude de se apresentar como a técnica mais indicada, ao passo que possibilita alcançar um maior nível de profundidade sobre o assunto, permitindo, por conseguinte, um maior poder de análise. Soma-se a isso, o fato da pesquisa ter a sua questão principal formulada com a proposição “como”, além de se ater a um fenômeno atual, sobre o qual é constatado baixo nível de controle por parte do investigador.

Para Gil (1996, p.17), com base em seus objetivos gerais, é possível classificar as pesquisas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. Para o autor, pesquisas exploratórias “[...] têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Destaca também como objetivo principal desse tipo de pesquisa o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições sobre um problema ou questão de pesquisa que dispõe de pouco ou nenhum estudo anterior que possibilite a busca de informações. Como descritivas, o autor classifica as pesquisas cujo objetivo primordial reside na descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

Dessa forma, esta pesquisa é considerada descritiva e exploratória. Descritiva porque expõe as características da teoria multidimensional de Ijiri, do sistema OMPS adotado na Marinha do Brasil e do Cresumar com seu modelo estratégico e autônomo de gestão. Também é exploratória, ao passo que aplica a referida teoria nas demonstrações contábeis produzidas por essas organizações, buscando padrões, ideias ou hipóteses, no lugar de testar ou confirmar uma hipótese. Além disso, busca o aprimoramento de ideias e a

descoberta de intuições sobre o uso de uma estrutura dinâmica de contabilidade em uma organização pública.

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, embora seja possível, segundo Gil (1996, p.59), tratar a pesquisa bibliográfica como um tipo de pesquisa documental, que se vale de material impresso fundamentalmente para fins de leitura, realizou-se simultaneamente uma pesquisa bibliográfica e documental. Bibliográfica, em razão de parte dos estudos terem sido desenvolvidos com base em material já elaborado, como livros, dissertações e artigos científicos. A classificação em documental resulta da adoção de material que ainda não recebeu tratamento analítico proveniente de arquivos internos ou externos referentes à organização militar, tais como relatórios, regulamentos, memorandos, ofícios, tabelas estatísticas, dentre outros.

Para a condução desse estudo, elaborou-se, preliminarmente, um projeto de pesquisa com vistas a orientar a investigação no processo de coleta, análise e interpretação das observações. Para Yin (2010, p.49), um projeto de pesquisa tem como principal finalidade “[...] ajudar a evitar a situação na qual a evidência não aborda as questões iniciais da pesquisa”. O projeto estruturado para este estudo conta com cinco componentes especialmente importantes na visão de Yin: questões de estudo; proposições; unidade de análise; lógica que une os dados às proposições; e critérios para interpretar as constatações.

Uma vez elaborado o projeto, procedeu-se a construção do protocolo para o estudo de caso, cuja versão original constitui o Anexo 4. Segundo Yin (2010, p.106), é patente a importância do protocolo como ferramenta para aumentar a confiabilidade da pesquisa. Prevê também a relevância do documento ao servir como meio de orientação para o investigador, por ocasião da coleta de dados do caso.

No protocolo elaborado foram estipulados, cronológica e detalhadamente, passos importantes e necessários ao desenvolvimento da pesquisa. De um modo geral, o protocolo desenvolvido contém: uma visão geral do projeto do estudo de caso (objetivos; leituras relevantes; etc.); procedimentos de campo (acesso; fontes de dados;

procedimentos; credenciais; etc.); questões de estudo de caso (necessários para: coleta de dados; estruturação de tabelas; etc.); e guia para o relatório da pesquisa.

A estruturação de análise dessa pesquisa foi inspirada na metodologia empregada por Ijiri (1989), no desenvolvimento de sua teoria aplicada a uma empresa virtual do ramo de *leasing* de computadores.

Inicialmente, para construção da plataforma teórica foram utilizadas as fontes bibliográficas e documentais constantes da referência, a fim de dar o suporte necessário ao desenvolvimento da análise do caso.

Em seguida, foram levantados os dados registrados em documentos e relatórios, correspondentes ao período de 2005 a 2009, atinentes ao volume de produção industrial dos quatro setores principais do Cresumar: Motomecanização, Armamento, Óptica e Eletrônica e Apoio Industrial. Dessa forma, foi possível a comparação do volume planejado com o volume efetivamente executado na produção industrial do Centro, sendo possível, com isso, estabelecer uma visão de comportamento do volume de serviços executados.

Influenciando indiretamente o planejamento e execução dos serviços, avultam-se alguns fatores importantes no contexto e perspectiva de produção do Centro, os quais são evidenciados na Seção 5.2. Enfim, encerrando o agrupamento de informações preliminares necessárias à aplicação efetiva da teoria multidimensional, destacam-se, na análise, as circunstâncias financeiras e econômicas que envolvem o ambiente do Cresumar.

Assim sendo, procede-se a aplicação do *momentum accounting* no âmbito do Centro de Reparos. O primeiro passo consiste na construção da contabilidade de riqueza, destacando a relação explicativa entre Riqueza e Renda na perspectiva multidimensional. Logo a seguir, extrai-se a taxa de *momentum* com que vêm se alterando os fluxos de renda (receitas, custos, despesas

administrativas e perdas), possibilitando o delineamento da estrutura de *momentum*.

Uma vez construído o demonstrativo de *momentum*, são evidenciados os comportamentos dos diversos centros de custos (CECO), especialmente no que tange à influência no ganho de riqueza da organização. Assim, inicia-se a construção da contabilidade de força, em que são apresentados os dados estimativos provenientes da sensibilidade em se definir e mensurar, com a máxima precisão possível, as forças internas e externas atuantes no Cresumar. Consolida-se, portanto, a contribuição da teoria sob o aspecto preditivo, formando-se, dessa maneira, uma estrutura contábil constituída de três níveis (Riqueza, *Momentum* e Força).

Por fim, com vistas a simplificar a interpretação, pelo usuário, da estrutura tridimensional aplicada à contabilidade do Cresumar, propõe-se um modelo de Demonstrativo de Resultado composto por dados contábeis e figuras ilustrativas, estruturado por centro de consumo.

4.2 Unidade de Análise

Na perspectiva de Yin (2010, p.41), a estratégia de pesquisa estudo de caso envolve tanto estudos de caso único quanto de casos múltiplos, sendo ambos variantes dos projetos caracterizados como estudo de caso. Prevê, também, que a definição da unidade de análise (mesma definição de “caso”) possui estreita relação com as questões iniciais de pesquisa. Nesse sentido, assevera que “a seleção da unidade de análise apropriada é uma consequência quando você especifica exatamente suas questões de pesquisa primárias”.

De acordo com o protocolo construído, as questões primárias de estudo de caso foram:

- ✓ É possível aplicar a teoria multidimensional na estrutura contábil do Cresumar?

- ✓ São facilmente identificados e evidenciados a evolução dos gastos dos principais setores da OMPS?
- ✓ As informações extraídas por meio da aplicação do *momentum accounting* podem contribuir para a tomada de decisão de cunho estratégico?
- ✓ O planejamento estratégico da OMPS considera as informações contábeis extraídas de sua estrutura atual?

Com base nas questões formuladas, o estudo de caso aponta para a necessidade de análise de caso único, sendo, portanto, o Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais, OMPS industrial pertencente à Marinha do Brasil e localizado no Rio de Janeiro-RJ, considerado a unidade de análise do caso.

4.3 Coleta e Análise dos Dados

A presente pesquisa utilizou-se, predominantemente, de dados secundários que, na ótica de Mattar (1999, p.135), representam:

[...] aqueles que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, até analisados, com propósitos outros aos de atender às necessidades da pesquisa em andamento, e que estão catalogados à disposição dos interessados.

As fontes de evidências coletadas por meio de pesquisas bibliográficas e documentais compreendem dissertações, monografias, livros, artigos, periódicos, registros em arquivo, documentos, relatórios e *sites*. Essencialmente, o Cresumar, a Diretoria de Finanças da Marinha e o Comando do Material de Fuzileiros Navais figuram como as Organizações origens da coleta de dados e informações. Além dessas OM, diversos dados atinentes à execução orçamentária e financeira foram extraídos junto ao SIAFI.

Na coleta de dados, três princípios são considerados relevantes no tratamento dos problemas de estabelecimento da validade do

constructo e, também, da confiabilidade da evidência do estudo de caso. São eles: o uso de múltiplas fontes de evidência; a criação de um banco de dados do estudo de caso; e a manutenção de um encadeamento de evidências. (YIN, 2010, P.141).

Este trabalho atendeu, por intermédio da comparação entre documentos e informações de origens diferentes, ao princípio do uso de múltiplas fontes de evidência. Na mesma esteira, no que concerne à criação de um banco de dados do estudo de caso, na condução da investigação foram devidamente arquivados e organizados os dados e informações necessários à análise. Por fim, o planejamento e a execução dos estudos foram conduzidos de modo a prover um relatório de pesquisa que retratasse a preocupação com o encadeamento das evidências tratadas.

Procedimentos como exame, categorização, tabulação, teste e formas outras de recombinação de evidências traduzem o que se conhece por Análise de Dados. Aplicada ao estudo de caso, a análise da evidência é especialmente difícil, em razão das definições incompletas das técnicas utilizadas. Com vistas a superar esse quadro, toda a análise de estudo de caso se guia por uma estratégia analítica geral, donde são definidas as prioridades para o que e por quê analisar. São quatro as estratégias existentes: contar com proposições teóricas; desenvolver descrições de caso; usar dados quantitativos e qualitativos; e examinar as explicações rivais. (*Ibidem*, p.142).

Componentes do processo de análise, cinco técnicas analíticas específicas são relevantes, sob a égide da estratégia geral: combinação padrão; construção da explicação; análise de séries temporais; modelos lógicos; e síntese de casos cruzados. Ademais, as referidas técnicas podem ser eficazes na fundamentação dos estudos de caso de elevada qualidade. A combinação padrão, especificamente, tem a função de comparar um padrão baseado empiricamente com um padrão previsto. Uma possível coincidência entre os padrões comparados fortalecem, de certo, a validade interna do estudo de caso. (*Ibidem*, p.143).

Assim, no que diz respeito à vinculação dos dados às proposições e os critérios para a interpretação dos achados, a pesquisa desenvolvida contou com a orientação de proposições teóricas e o uso de dados qualitativos, como estratégia analítica geral. A técnica analítica empregada consistiu na lógica de combinação padrão, comparando o padrão baseado empiricamente nos fluxos contábeis do Cresumar com o padrão previsto por meio do uso da estrutura dinâmica da contabilidade.

4.4 Limitações da Pesquisa

As limitações do presente trabalho decorrem de duas fontes. A primeira, típica dos estudos de caso, tem respaldo numa preocupação comum, destacada por Yin (2010, p.36), com a difícil generalização científica proveniente de bases relacionadas a um único experimento/caso. Minimizando essa preocupação, o referido autor assevera que “[...] os estudos de caso, assim como os experimentos, são generalizáveis às proposições teóricas e não às populações ou aos universos”.

Dessa forma, e com abrigo nas peculiaridades dos aspectos contábeis das OMPS, os resultados encontrados são balizados às organizações com semelhantes características da unidade de estudo.

A segunda limitação, por sua vez, encontra abrigo nos estudos que envolvem o componente humano: o fenômeno da imprevisibilidade. Em verdade, o resultado apurado pela pesquisa é influenciado pelo *status quo* do ambiente comportamental que o envolve. Sendo assim, o comportamento e os elementos de convicção que influenciaram o andamento deste trabalho podem vir a sofrer modificações com o transcorrer do tempo.

5 ANÁLISE E RESULTADOS

A partir desse momento, desencadeia-se a análise do caso e a consequente apresentação dos resultados. Para tal, conforme exposto anteriormente, os exercícios financeiros analisados compreendem o espaço temporal de 5 anos (2005; 2006; 2007; 2008; e 2009).

Assim sendo, na seção 6.1 e subseções são analisados os dados e informações atinentes ao planejamento e a execução da produção industrial, em seus aspectos físicos. A seção 6.2 apresenta o cenário atual e as perspectivas para o ambiente no qual se insere o Centro de Reparos. Em seguida, as circunstâncias financeiras e econômicas pertinentes ao Centro de Reparos são abordadas na seção 6.3 e subseções. Por último, na seção 6.4 e subseções procede-se a aplicação da teoria multidimensional sob o prisma dos dados e informações analisados e avaliados, visando a apresentação dos resultados.

5.1 Planejamento e Execução nos Setores de Produção

À luz dos relatórios de avaliação de desempenho, prontificados trimestralmente e destinados ao acompanhamento e a avaliação das metas pactuadas constantes do contrato de autonomia de gestão, são retratados na Tabela 6 o total de serviços planejados para o exercício financeiro, bem como o total de serviços efetivamente executados.

Nessa Tabela são observados os números dos quatro principais centros de consumo do Cresumar, quais sejam: Motomecanização; Armamento; Óptica e Eletrônica; e Apoio Industrial.

O setor de Motomecanização (Motomec.) responde pelos reparos dos meios descritos como viaturas leves (VTR leves), viaturas médias e pesadas (VTR médias e pesadas), viaturas blindadas (VTR blindadas),

equipamentos de engenharia (Eq. eng.), reboques (reboq.) e motocicletas (motoc.), no que tange ao cumprimento do PROGEM. Em complemento, este setor também executa os serviços classificados como extra-PROGEM, tais como reparos em viaturas diversas (VTR diversas) e pedidos de serviços diversos (PS diversos).

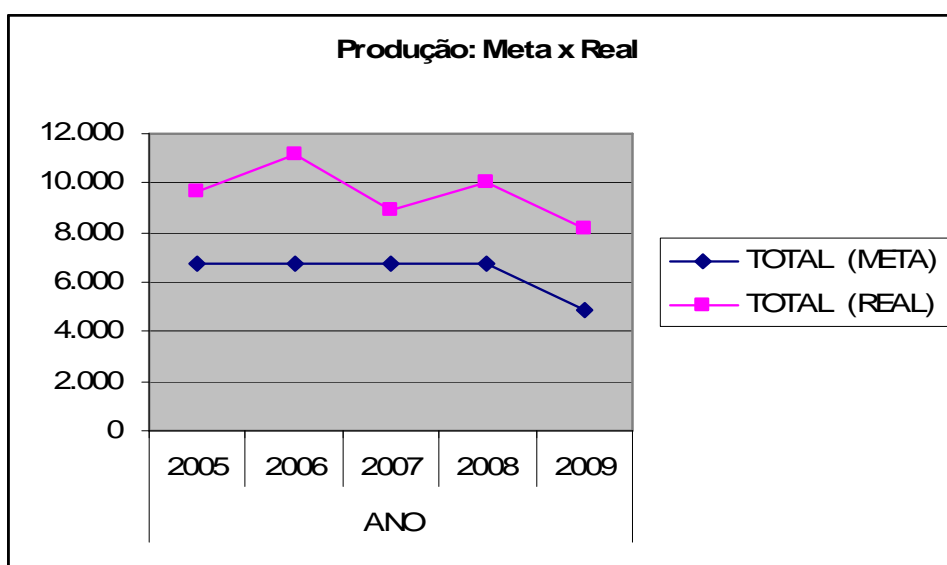
Os reparos realizados nos armamentos são efetuados pelo setor de Armamento (Armto.), e contabilizados na Tabela 5 como itens. Os setores de Óptica e Eletrônica (Ópt. Elet.) e Apoio Industrial (Ap. Ind.) contabilizam seus reparos na Tabela 5 como equipamentos (Equipam.) e itens, respectivamente.

Tabela 5 – Planejamento e Execução da Produção

Setor	Meio	2005		2006		2007		2008		2009	
		Meta	Real	Meta	Real	Meta	Real	Meta	Real	Meta	Real
Motomec. PROGEM	VTR leves	45	44	35	34	67	67	56	56	43	43
	VTR médias e pesadas	27	26	28	28	26	26	41	41	47	47
	VTR blindadas	13	12	12	12	24	24	09	09	11	07
	Eq. eng.	03	03	04	04	04	03	01	01	04	04
	Reboq.	37	32	28	27	44	44	31	31	29	29
	Motoc.	01	--	01	--	04	04	03	03	01	01
Motomec. Extra- PROGEM	VTR diversas	48	138	48	257	48	234	48	203	48	122
	PS diversos	24	598	24	356	24	89	24	180	50	91
Armto	Itens	600	1.652	600	3.187	600	1.206	600	1.861	600	2.370
Ópt. elet.	Equipam.	540	1.226	540	610	540	774	540	846	540	1.073
Ap. Ind.	Itens	5.400	5.952	5.400	6.613	5.400	6.426	5.400	6.760	3.500	4.369
TOTAL		6.738	9.683	6.720	11.128	6.781	8.897	6.753	9.991	4.873	8.156

De acordo com a Figura 8, a curva que representa o número total de serviços planejados se aproxima de uma reta, entre 2005 e 2008, demonstrando certa constância. Entretanto, a exceção é notada no planejamento feito para o ano de 2009, em que ocorreu uma redução aproximada de 27% em relação à média de serviços planejados dos anos anteriores, calculada em 6.748 itens.

Por outro lado, no que concerne aos serviços efetivamente executados, um sutil viés de queda é notado no período total analisado. Porém, em números absolutos, o Cresumar ultrapassou reiteradamente as metas pactuadas. Assim, considerando a média dos serviços planejados (6.373) e executados (9.571) no período, a OM apresentou um patamar de produção em torno de 33% acima do pactuado.

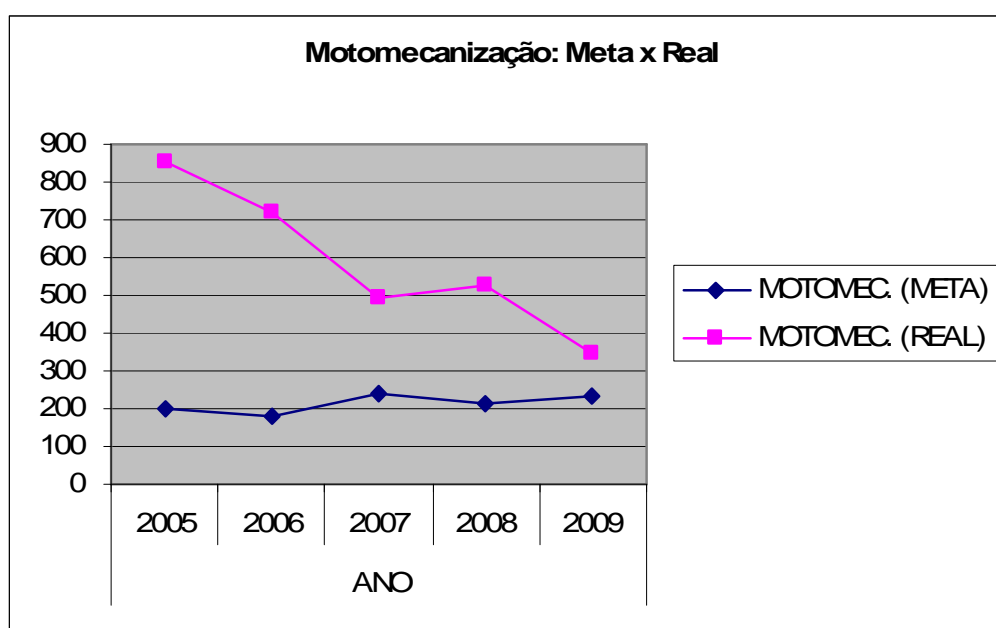


Fonte: Elaboração Própria
Figura 8 – Produção Planejada e Executada

5.1.1 Produção da Motomecanização

Os números referentes ao setor de motomecanização, conforme demonstrado na Figura 9, apresentam uma manutenção do planejamento ao longo dos anos, sem grandes oscilações. No entanto, a produção efetiva dos serviços, em que pese estar constantemente

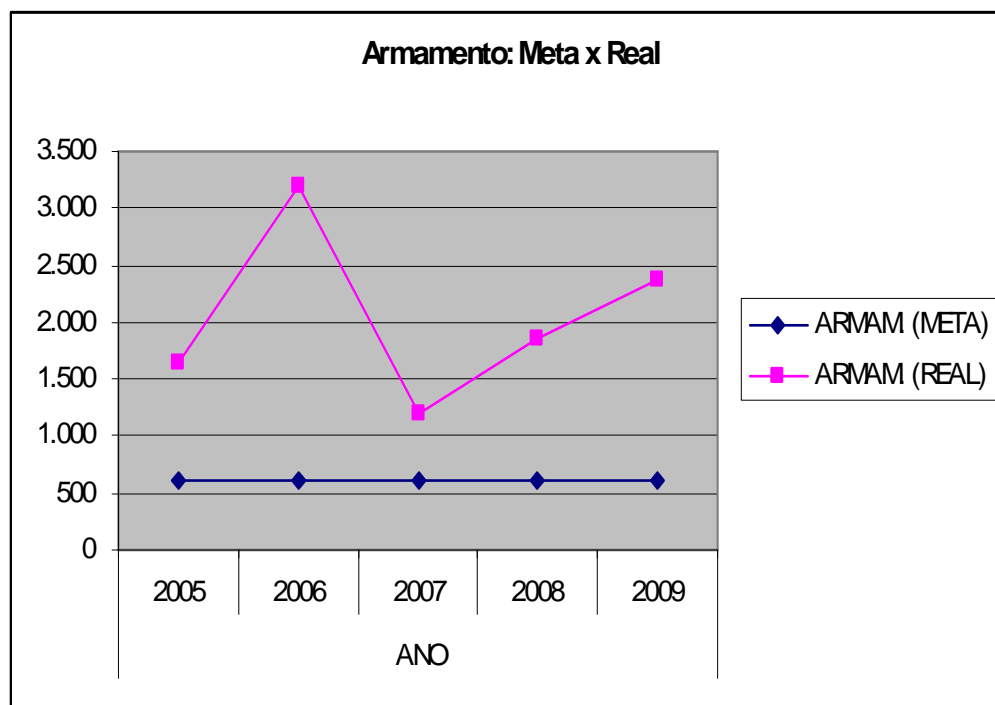
acima do pactuado, apresentou diminuição gradativa até o ano de 2007, mantendo-se no mesmo patamar em 2008 e voltando a cair no ano de 2009. Estes valores foram influenciados, sobretudo, pela significativa redução dos serviços extra-PROGEM denominados de pedidos de serviços diversos (PS diversos).



Fonte: Elaboração Própria
Figura 9 – Produção da Motomecanização

5.1.2 Produção do Armamento

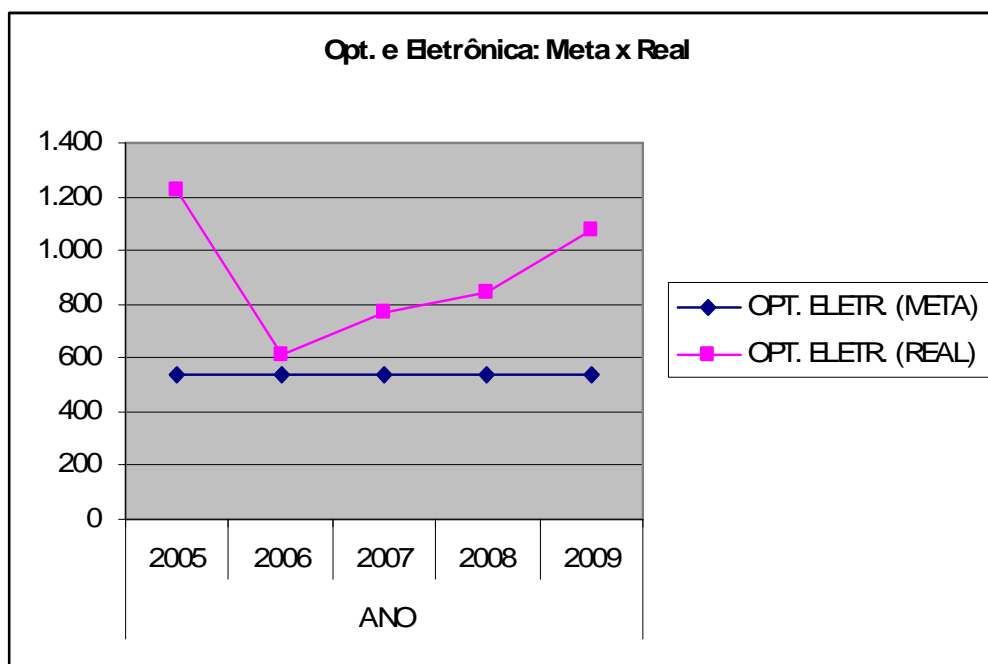
A exemplo do setor de Motomecanização, a divisão de Armamento superou a meta pactuada quanto à prontificação de serviços no período analisado (Figura-10). No ano de 2006, o setor apresentou o seu pico em termos de serviços realizados, praticamente dobrando o patamar médio de 1.573 itens calculado para os anos de 2005, 2007 e 2008. Já no ano de 2009, a produção real voltou a atingir um patamar elevado.



Fonte: Elaboração Própria
Figura 10 – Produção do Armamento

5.1.3 Produção da Óptica e Eletrônica

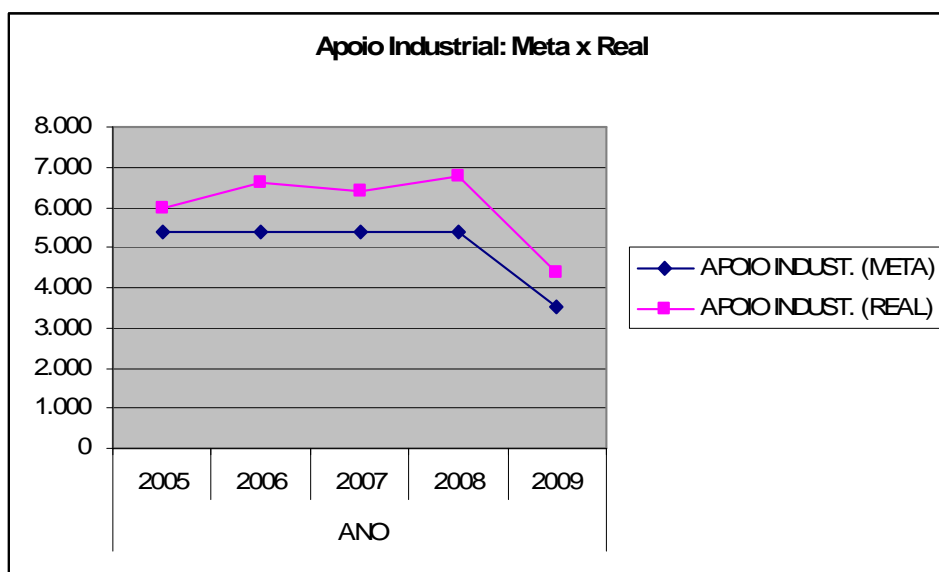
Ao contrário do setor de Armamento, a divisão de Óptica e Eletrônica registra um baixo patamar de serviços prontificados no ano de 2006, quando comparado com o ano de 2005. De 2007 em diante a produção apresenta uma elevação gradativa de seus níveis, em números absolutos de itens prontificados. Cabe registrar que o setor considerado, a exemplo dos analisados anteriormente, ultrapassou as metas mínimas estabelecidas de serviços para o período pesquisado.



Fonte: Elaboração Própria
 Figura 11 – Produção da Óptica e Eletrônica

5.1.4 Produção do Apoio Industrial

Os totais de serviços planejados e executados nas oficinas do setor de apoio industrial estão dispostos em curvas semelhantes, de acordo com a Figura 12. Nesse setor, os patamares planejados se mantiveram constantes até o ano de 2008, apresentando significativa queda no ano de 2009. Na mesma esteira, pode-se observar que os níveis de serviços efetivamente executados até 2008 também se mantiveram em torno do mesmo patamar, e sempre acima do planejado. A exceção, por sua vez, ficou a cargo do ano de 2009 quando apresentou uma diminuição dos níveis de produção anteriores.



Fonte: Elaboração Própria
Figura 12 – Produção do Apoio Industrial

5.2 Contexto e Perspectivas de Produção

Desde junho de 2004, o Brasil comanda a força militar da missão de paz da ONU no Haiti, denominada Minustah. O envolvimento brasileiro vem exigindo de suas forças armadas maior preparo e capacitação de seus homens e meios. Quanto à Marinha, em especial ao Cresumar, verificaram-se pontuais incrementos nos serviços realizados tais como adaptação de viaturas aos padrões da ONU, reparos e manutenções em armamentos, equipamentos de comunicações e viaturas operativos para colocá-los em melhores condições operacionais de combate. Portanto, com o advento desse tipo de operação militar, o Cresumar passa a ser mais exigido, aumentando seus níveis de produção quando comparado com sua rotina normal de serviços planejados e executados.

Concomitantemente a isso, destaca-se a gradativa renovação dos meios operativos em uso na Marinha. A aquisição de novas viaturas leves e blindadas, ocorrida no período pesquisado, e com vistas a

compor o acervo do Corpo de Fuzileiros Navais exige especial atenção da gestão do Cresumar. Nesse compasso, o planejamento de suas ações e atividades deve considerar o necessário aprimoramento de seu parque industrial em termos de espaço utilizável, maquinário e equipamentos, assim como o foco na capacitação de sua mão de obra com a realização de cursos e estágios voltados para as novas tecnologias.

Em face de todo esse contexto, somado às novas perspectivas trazidas pela promulgação da Estratégia Nacional de Defesa, faz-se imperativo o acompanhamento desse cenário pela gestão do Cresumar, de modo a permitir o aprimoramento de suas capacidades para fazer frente ao provável incremento de suas atividades, dado os citados processos de reaparelhamento e reestruturação já em curso e vindouros.

5.3 Circunstâncias Financeiras e Econômicas

Conforme descrito anteriormente, o Cresumar é uma organização pública vinculada ao Ministério da Defesa criado para prestar serviços industriais às organizações militares clientes (da MB ou extra-MB) e, eventualmente, demais organizações. Contudo, o Cresumar não visa à obtenção de lucro, apesar de manter os registros e o acompanhamento de seus custos e resultados operacionais. Em regra, a preocupação da gestão do Centro deve se debruçar na qualidade dos seus gastos, em termos de eficiência e eficácia na utilização dos recursos públicos provisionados.

Portanto, por ter a mesma natureza jurídica do Cresumar, a grande maioria das organizações militares clientes é, também, dependente de repasses orçamentários do Governo Federal para fazer frente às despesas de funcionamento, manutenção e investimentos. Em linhas gerais, como esses clientes são praticamente cativos, na medida em que são instruídos a efetuarem seus serviços de manutenção de

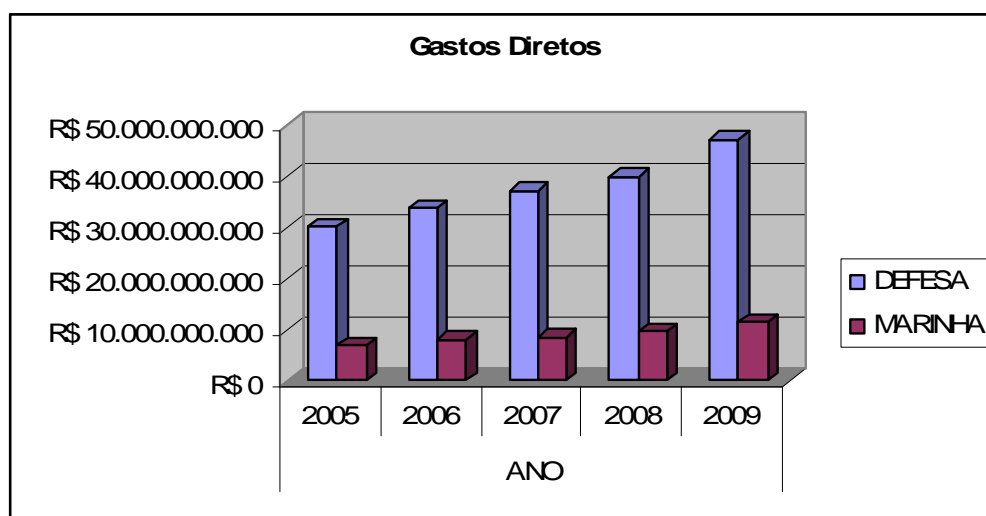
seus meios operativos naquele Centro, os níveis de atividade industrial variam, em tese, de acordo com o aporte de recursos a eles destinados.

5.3.1 Fluxo de Aporte de recursos

Segundo dados obtidos junto a CGU (2011), o Ministério da Defesa, no período compreendido entre os anos de 2005 e 2009, obteve um crescimento anual ininterrupto de repasses orçamentários provenientes do Governo Federal. Este cenário é refletido nos recursos destinados ao Comando da Marinha que, por sua vez, os repassa para as suas organizações militares subordinadas (Figura 13). Nesse ínterim, o crescimento do repasse efetuado para o Comando da Marinha foi à taxa anual média de 13%, conforme dados apresentados por meio da Tabela 6.

Tabela 6 – Destinado: Ministério da Defesa e Marinha do Brasil

GASTOS (R\$)	ANO				
	2005	2006	2007	2008	2009
Ministério da Defesa	30.307.655.611	33.992.452.011	37.369.223.632	40.134.170.701	47.485.271.786
Marinha do Brasil	6.914.311.073	8.031.615.740	8.496.867.931	9.777.476.462	11.403.122.497

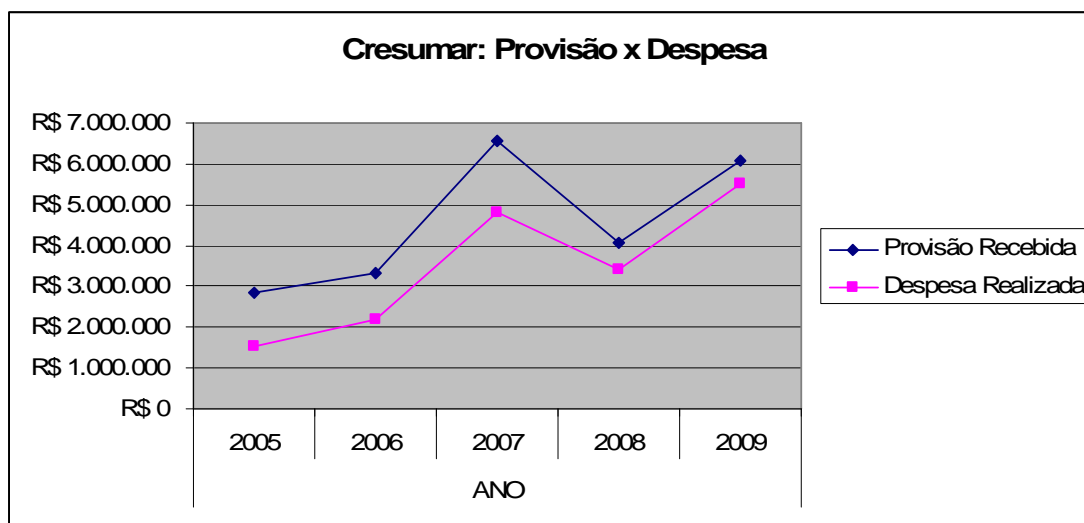


Fonte: Elaboração própria
 Figura 13 – Comparativo: Ministério da Defesa e Marinha do Brasil

De fato, os recursos provisionados ao Cresumar, de acordo com dados obtidos junto ao SIAFI (Conta Provisões Recebidas – 192220100) relativas às unidades gestoras UG-731040 (Tesouro) e UG-631040 (Fundo Naval), acompanham, guardadas as devidas proporções, o crescimento anual de recursos destinados ao Ministério da Defesa e, por consequência, ao Comando da Marinha. Os dados disponibilizados pela Controladoria-Geral da União (CGU), por meio do portal da transparência do Governo Federal, dão conta que a aplicação efetiva desses recursos provisionados segue o mesmo viés de crescimento, como pode ser verificado na Figura 14.

Tabela 7 – Cresumar: Provisões e Despesas

CRESUMAR	ANO				
	2005	2006	2007	2008	2009
Provisão Recebida	R\$ 2.849.361	R\$ 3.321.120	R\$ 6.553.679	R\$ 4.081.428	R\$ 6.073.968
Despesa Realizada	R\$ 1.545.788	R\$ 2.195.782	R\$ 4.809.530	R\$ 3.427.397	R\$ 5.526.297



Fonte: Elaboração própria
 Figura 14 – Aporte de Recursos do Cresumar

Para efeito de análise, é importante registrar que os montantes de recursos constantes Tabela 7, levantados junto ao SIAFI e CGU, representam o total de projetos executados pelo Centro de Reparos, e não somente o projeto Z__2203 (Zulu). Este último representa quase que a totalidade do volume de recursos executados nos exercícios financeiros analisados, com percentual em torno de 95%, conforme apurado em seus relatórios de gestão. Assim, o Zulu é destinado exclusivamente às despesas com a produção industrial (matéria-prima, insumos, etc), funcionamento, manutenção e investimentos. Todavia, o Cresumar pode executar, e vem executando, outros projetos, previamente subsidiados, destinados a atividades específicas e excepcionais que julgue necessárias.

Além disso, vale frisar a sistemática de pagamentos, adotada pela União, dos compromissos financeiros assumidos e não pagos em determinado ano, denominados de restos a pagar. Nesse sentido, ao efetuar o pagamento desses compromissos em determinado ano, a UG

compromete parte de seu orçamento em execução, embora tal despesa seja de competência de ano anterior. Com isso, a diferença apresentada entre os montantes provisionados e efetivamente gastos em determinado exercício financeiro pode ser mais bem compreendida.

Destarte, se grande parte dos recursos executados pelo Cresumar é proveniente do projeto Zulu, a taxa média de crescimento anual calculada com base na Tabela 7 (29%) tende a se aproximar da taxa média de crescimento do aporte de recursos do referido projeto.

Todavia, o viés de crescimento no aporte de recursos executados pela MB não foi a regra observada em exercícios anteriores. Assim, diante da possibilidade de contingenciamentos dos já escassos recursos destinados à Defesa, a busca de outras fontes, provenientes até mesmo de outros Ministérios, revela-se como uma alternativa viável para minimizar os efeitos negativos porventura decorrentes.

Nesse cenário, as organizações que dispõem de melhor controle e gerenciamento de seus resultados parecem estar em vantagem por ocasião de pleitos relacionados a aportes adicionais de recursos financeiros. O Cresumar está inserido nesse contexto por adotar o sistema OMPS e um plano estratégico balizador sua gestão.

5.3.2 Comportamento Inflacionário

A inflação, divulgada pelo Governo Federal por meio do Portal Brasil disponibilizado na *internet*, representa o aumento contínuo e generalizado de preços dos bens e serviços negociados em um país, ensejando a redução do poder de compra do dinheiro. De certo, os índices de inflação apurados em cada ano influenciam o preço dos produtos e serviços, devendo ser considerados no planejamento dos gastos do Centro de Reparos. De acordo com os dados obtidos no IBGE, a taxa média de inflação, com base no índice nacional de preço

ao consumidor amplo – IPCA, calculada em 5%, para o período compreendido entre os anos de 2005 e 2009 (Tabela 8).

Tabela 8 – Taxa Média de Inflação

ANO	IPCA	MÉDIA (2005-2009)
2005	5,69%	
2006	4,68%	
2007	4,46%	5%
2008	5,90%	
2009	4,31%	

5.4 Aplicação da Perspectiva Multidimensional

5.4.1 Manutenção e Controle do Patrimônio

Sob a ótica da teoria de Ijiri, as variações ocorridas nos fluxos de renda explicam as variações da riqueza de uma entidade, em determinado período. No caso de uma organização pública como o Cresumar, algumas peculiaridades, tais como a ausência do lucro como meta e a dependência orçamentária da União, a diferencia das demais entidades de caráter privado.

Nesse contexto, as variações patrimoniais da OMPS são explicadas pela execução dos recursos destinados pelo Governo Federal, obedecendo o preconizado pela Lei Orçamentária Anual. Desse modo, ao apurar seus resultados contábeis, o Centro de Reparos registra trimestralmente, em seus Demonstrativos do Resultado do Período, somente os gastos inerentes aos custos e

despesas relacionados à produção industrial, à manutenção, ao funcionamento e aos investimentos executados pelo projeto Zulu.

Aliado a isso, o controle do material (estoques e bens) efetuado pelo Cresumar com o auxílio do Sistema de Material da Marinha (SISMAT), subdividido em SISTOQUE e CADBEM, abarca em números absolutos todas as entradas e saídas de itens adquiridos com recursos provenientes de todas as fontes de recursos e não somente do projeto Z__2203, bem como entradas de itens por doação e saídas de itens considerados inservíveis após o devido processo de destinação de excessos. Devido a isso, a apuração imediata dos dados de estoque relativos a esse projeto é dificultada, porém não inviabilizada.

A Tabela 9 representa o saldo do almoxarifado, em termos monetários (R\$) e sem casas decimais, ao final de cada ano, com a discriminação das movimentações decorrentes do projeto Zulu. A conta denominada “Empenhado” representa os créditos orçamentários provenientes do resultado líquido obtido pela produção, atinentes ao projeto zulu e ainda não convertidos em estoques ou bens da OMPS.

Tabela 9 – Controle do Almoxarifado

SALDO	ANO				
	2005	2006	2007	2008	2009
SISTOQUE	167.406	144.040	120.271	195.762	150.714
CADBEM	3.811.183	4.018.051	3.889.977	4.205.437	5.244.766
Varição		183.502	-151.843	390.951	994.281
Afeto ao ZULU		165.786	-135.201	314.772	170.809
Empenhado		481.800	757.295	357.933	0
Total Zulu		647.586	622.094	672.705	170.809

5.4.2 Demonstrativos Contábeis de Resultados Periódicos

Mensalmente, o setor de contabilidade da OMPS realiza o acompanhamento do resultado da produção industrial. Nesse contexto, o Demonstrativo do Resultado do Período (DRP) emitidos ao fim de cada exercício financeiro representa o resultado acumulado do ano. A Tabela 10 demonstra os fluxos de renda dos DRP atinentes ao período compreendido entre os anos de 2005 e 2009.

Tabela 10 – Demonstrativos dos Resultados dos Períodos

DRP	ANO				
	2005	2006	2007	2008	2009
Receita	12.784.718	13.572.157	15.417.385	15.294.978	17.188.161
Custos	-10.765.143	-11.916.642	-13.719.616	-13.652.647	-16.011.732
Despesa Administrativa	-1.085.576	-958.575	-985.871	-930.341	-904.709
Perdas	-391.722	-49.352	-89.803	-39.284	-100.909
Resultado Líquido	542.275	647.586	622.094	672.705	170.809

5.4.3 Dicotomia Riqueza-Renda do Cresumar

Feitas essas considerações, uma simulação é realizada (Tabela 11) com os dados obtidos junto aos Demonstrativos de Movimentação de Material emitidos pelo SISTOQUE e CADBEM (variação da riqueza), bem como junto aos Demonstrativos de Resultado do Período (fluxo de renda), correspondentes aos anos de 2007 e 2008. Verifica-se, com isso, a relação existente entre o fluxo de renda e a variação da riqueza

no período, na mesma linha de raciocínio exposto por Ijiri. Os dados da Tabela 11 são expressos em Reais (R\$), sem casas decimais.

Tabela 11 – Demonstrativo Riqueza-Renda do Cresumar

	RIQUEZA				RENDA		
	31/12 2007	31/12 2008	Mudança 2008		31/12 2007	31/12 2008	Mudança 2008
Estoques/ Bens	-135.201	314.772	449.973	Receita	15.417.385	15.294.978	-122.407
Empenhado	757.295	357.933	-399.362	Custo	-13.719.616	-13.652.647	66.969
				Despesa Adminis- trativa	-985.871	-930.341	55.530
				Perda	-89.803	-39.284	50.519
Riqueza Ganha	622.094	672.705	50.611	Renda Acumu- lada	622.094	672.705	50.611

De fato, não há de se falar em conta “caixa” na contabilidade de riqueza da OMPS por dois motivos. Primeiro, em razão da indisponibilidade de recursos em papel moeda, na medida em que só recebe e executa créditos orçamentários, bem como viabiliza seus pagamentos por meio de ordens bancárias, observando as fases da despesa inerentes às organizações públicas da administração direta (empenho, liquidação e pagamento). Segundo, pelo fato de não poder utilizar no exercício financeiro posterior, eventuais sobras de recursos provisionados em determinado exercício, por força normativa (princípio da anualidade orçamentária).

Por razões óbvias, dadas as características da contabilidade governamental, não figuram na contabilidade de riqueza as contas de “capital” e de “dividendos”. A conta “empréstimo”, por sua vez, também foi suprimida, já que a OMPS não busca recursos junto a terceiros para fazer frente aos seus gastos. Com isso, ficam demonstradas as contas de estoques (Estoq.), equipamentos e maquinários (Bens) e a conta

empenhado (Emp.) nas quais se contabilizam os fluxos de patrimônio (Estoq. e Bens), em termos monetários.

Nos fluxos de renda, não são abordadas as despesas com depreciação e eventuais despesas com juros. Com relação a esta, é consequência direta da não contratação de empréstimos por parte da OMPS. Quanto à questão da depreciação, o Cresumar não contabiliza de maneira oficial e sistemática a desgaste do patrimônio sob sua custódia, a exemplo da maioria das organizações públicas e razão pela qual essa despesa não está evidenciada.

No âmago do processo de convergência contábil às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução 1.136/2008 aprovou, em 21 de novembro de 2008, a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.9 (NBC T 16.9) – Depreciação, Amortização e Exaustão. Seu objetivo é de estabelecer os aspectos conceituais para a adoção da prática da depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos, com vistas a assegurar a adequada evidenciação do patrimônio público. A referida norma dispõe que, a contar de 1º de janeiro de 2010, todas as organizações públicas devem adotar de forma obrigatória as orientações nela previstas.

Dessa maneira, as ações adotadas pelo Governo apontam que num futuro próximo as despesas decorrentes da depreciação passarão a ser contabilizadas oficialmente e impactarão os resultados contábeis de organizações públicas, dentre as quais o Cresumar.

Enfim, na relação riqueza-renda da Tabela 9, o fluxo de renda acumulado (R.A.) perfaz um total de R\$ 50.611 no período, enquanto que a riqueza ganha (R.G.), no mesmo período, registra o mesmo valor, consolidando-se, então, a relação de explicação (*explanandum* – *explanans*) estabelecida na teoria multidimensional.

5.4.4 Estruturação da Perspectiva de *Momentum*

Prosseguindo com a construção da estrutura tridimensional das demonstrações contábeis do Cresumar, a segunda etapa de determinação da taxa de *momentum* passa a ser o foco. De posse dos dados oriundos da Tabela 9, calcula-se a taxa de mudança com que vem se alterando os fluxos de renda, conforme visualizado na Tabela 12.

Tabela 12 – Taxa de *Momentum* do Cresumar

Momentum			
	R\$/mês	R\$/mês	R\$/mês
Receita	1.284.782	1.274.581	-10.200
Custo	-1.143.301	-1.137.720	5.580
Despesa Administrativa	-82.155	-77.528	4.627
Perda	-7.483	-3.273	4.209
Momento Líquido	51.843	56.060	4.216
Renda (R\$)			
	31/12 2007	31/12 2008	Mudança 2008
Receita	15.417.385	15.294.978	-122.407
Custo	-13.719.616	-13.652.647	66.969
Despesa Administrativa	-985.871	-930.341	55.530
Perda	-89.803	-39.284	50.519
Renda Acumulada	622.094	672.705	50.611

No ano de 2007, o faturamento (Rec.) total obtido pela OMPS foi de R\$ 15.417.385, correspondente à taxa de *momentum* de 1.284.782 R\$/mês. Ao término do ano de 2008, o faturamento total alcançado perfez a marca de R\$ 15.294.978, sendo menor que o registrado no

ano anterior. Com isso, a taxa de momentum apurada também sofreu alteração, atingindo o patamar de 1.274.581 R\$/mês. Logo, é possível perceber que em termos de faturamento a OM sofreu uma sensível perda, diminuindo seu ritmo de crescimento, já que a variação da taxa de *momentum* foi negativa, fixada em -10.200 R\$/mês. Contudo, apesar do referido decréscimo no aspecto financeiro, ocorreu uma elevação no volume total de serviços prontificados (9.991) no ano de 2008, quando comparado com o volume apresentado (8.897) no ano anterior.

Ainda, em termos de cálculo da taxa de *momentum*, os custos, as despesas administrativas, e as perdas seguem os mesmos procedimentos, porém, ao contrário do faturamento apontam para uma diminuição de seus valores absolutos, já que são evidenciados com sinais negativos e possuem uma variação positiva da taxa de *momentum* (5.580 R\$/mês, 4.627 R\$/mês e 4.209 R\$/mês, respectivamente).

Em termos globais, a OMPS apresentou uma alteração positiva no seu ritmo de crescimento mensal, na medida em que passou a crescer à taxa de 56.060 R\$/mês em 2008, em substituição ao de R\$ 51.843 R\$/mês do ano anterior.

Uma vez determinadas as taxas de *momentum*, as ações se voltam para a evidenciação dos possíveis motivos que modificaram o ritmo de crescimento da organização. De certo, o foco agora passa a ser a determinação dos componentes que integram o ritmo de crescimento da renda, chamado de impulso na contabilidade tridimensional. Para o desenvolvimento dessa etapa, as receitas, os custos, as despesas administrativas e as perdas foram desmembrados em centros de consumo, onde são acumulados os valores que compõem as contas em questão.

Como auxílio nesse processo, a Divisão de Contabilidade se vale de planilhas de controle nas quais são apropriados os custos fabris diretos para cada CECO e, para os custos indiretos e despesas administrativas, são aplicados critérios de rateio previamente definidos, baseados na mão de obra disponível em cada setor.

A Tabela 13 permite melhor visualização dos impulsos que influenciam as taxas de *momentum*, além de evidenciar os setores responsáveis pelas perdas levantadas.

Tabela 13 – Demonstrativo de *Momentum* do Cresumar

	MOMENTUM (R\$/mês)				IMPULSO (R\$/mês)		
	31-Dez 2007	31-Dez 2008	Mudança 2008		31-Dez 2007	31-Dez 2008	Mudança 2008
Receitas	1.284.782	1.274.582	-10.201	Motomec.	805.916	823.162	17.246
				Armamen.	150.566	133.239	-17.327
				Opt. Elet.	148.992	101.976	-47.016
				Apoio	179.309	216.205	36.896
Custos	-1.143.301	-1.137.721	5.581	Motomec.	-656.897	-741.696	-84.799
				Armamen.	-83.381	-81.713	1.668
				Opt. Elet.	-72.831	-80.889	-8.058
				Apoio	-330.193	-233.423	96.770
Despesas							
Administrativas	-82.156	-77.528	4.628	SECOM	-10.359	-8.088	2.271
				D. Adm.	-40.048	-36.075	3.973
				D. Int.	-31.749	-33.366	-1.617
Perdas	-7.484	-3.274	4.210	Motomec.	-2.659	-1.073	1.586
				Armamen.	-869	-390	479
				Opt. Elet.	-565	-195	370
				Apoio	-3.390	-1.616	1.774
Momento				Impulso			
Líquido	51.841	56.059	4.218	Acumulado	51.841	56.059	4.218

Onde:

Motomec. = Motomecanização; Armamen. = Armamento; Opt. Elet. = Óptica e Eletrônica; SECOM = Secretaria do Comando; D. Adm. = Departamento de Administração; e D. Int. = Departamento de Intendência.

5.4.5 Informações da Contabilidade de *Momentum*

Até aqui, de posse dos dados levantados na pesquisa de campo, foi possível estruturar parte da Contabilidade de Riqueza do Cresumar, em seus aspectos de débito (riqueza) e crédito (renda), restando a construção da terceira dimensão, denominada de trébito, que será

efetivada mais adiante. Culminando com a construção da Tabela 13, a Contabilidade de *Momentum* é concluída, permitindo a visualização da relação de explicação entre impulso e *momentum*.

Sendo assim, também é possível perceber a evidenciação de dados contábeis capazes de proporcionar relevantes informações para a condução da gestão no Cresumar. Quanto aos aspectos do faturamento (Receitas), o demonstrativo de *momentum* retrata as “forças” que influenciaram a alteração na taxa de *momentum* com que vinha crescendo, passando de 1.284.782 R\$/mês para 1.274.582 R\$/mês, sofrendo um decréscimo de 10.200 R\$/mês. Os principais responsáveis pela queda desse ritmo foram os setores de Armamento e Óptica e Eletrônica, na medida em que registraram quedas de seus componentes mensais de impulso mensurados em -17.327 R\$/mês e -7.016 R\$/mês, respectivamente. Curiosamente, os dois setores registraram, ao final de 2008, elevação nos seus níveis de prontificação de serviços.

Por outro lado, os setores de Motomecanização e Apoio Industrial influenciaram positivamente o ritmo de crescimento do faturamento, apesar de não ter sido suficiente para evitar o decréscimo, em termos gerais.

Paralelamente a análise do faturamento, a avaliação dos custos incorridos por cada CECO se faz necessária para completar a apreciação da informação inicialmente produzida. De um modo geral, os custos apurados no ano de 2008 apresentaram uma desaceleração em seu ritmo de crescimento, passando de uma taxa de -1.143.301 R\$/mês no início do ano para uma taxa de -1.137.721 R\$/mês, com variação positiva de 5.581 R\$/mês. Assim, a diminuição do faturamento em termos monetários se contrapõe à sensível melhora ocorrida nos níveis de custo. Caso essa tendência se concretizasse no ano de 2009, o resultado operacional bruto (ROB), receitas menos custos, sofreria um decréscimo em torno de 55% (5.581/10.201) do valor encontrado em 2008. No entanto, outros fatores influenciarão nessa análise e poderão ser mais bem observados com o decorrer do raciocínio.

Seguindo com a apuração dos influenciadores dos custos da OMPS, a Divisão de Apoio Industrial foi a que mais contribuiu positivamente para a redução da taxa de *momentum*, ao reduzir seus custos mensais em exatos R\$ 96.770. Portanto, ao fim do ano de 2008, a referida Divisão demonstra concorrer positivamente para a apuração do ROB do Centro de Reparos, com a tendência de diminuição de seus custos, aliada ao viés de aumento de seu faturamento.

O setor de Armamento, apesar da redução de seus níveis de faturamento (-17.327 R\$/mês), demonstra uma tendência positiva no que tange à diminuição de seus custos (1.668 R\$/mês). Entretanto, tal cenário representa apenas 9,6% do ritmo de diminuição de seu faturamento.

Especial atenção deve ser dispensada pela administração da OMPS ao setor de Óptica e Eletrônica. Além de contribuir significativamente para a queda da taxa de *momentum* dos níveis de receita (-47.016 R\$/mês), a Divisão revela um aumento gradativo de seus custos à razão de -8.058 R\$/mês.

A divisão de Motomecanização, por sua vez, embora tenha apresentado um ritmo positivo de crescimento do faturamento (17.246 R\$/mês), segue com crescimento dos seus níveis de custo à razão de (-84.799 R\$/mês). Com isso, a escala de aumento dos custos excede em cerca de 80% a de elevação das receitas. Devido ao grande montante de recursos pelo qual responde essa área da produção industrial, as razões desse descompasso devem ser encontradas para eventuais acertos operacionais e administrativos.

Concorrentes da composição da despesa administrativa total do Cresumar, a Secretaria do Comando e o Departamento de Administração contribuíram de forma positiva para a taxa de *momentum*, de modo que apresentaram uma mudança de 2.271 R\$/mês e 3.973 R\$/mês, respectivamente. Já o Departamento de Intendência aponta para uma contribuição negativa, registrando um crescimento de suas D.A. à razão de 1.617 R\$/mês. Num cenário em que ocorre a diminuição do faturamento total, um setor que apresenta uma tendência

de aumento de suas despesas gera preocupação e demanda ajustes por parte de sua gestão.

As perdas com pessoal, mensuradas em termos financeiros, ocorrem no âmbito da OMPS em razão de fatores como o cumprimento de penas disciplinares, licenças individuais autorizadas pelo Comandante, licenças de até 15 dias não gerenciadas pelo Comandante, faltas, atrasos, greve de servidores civis, retrabalho e ociosidade por falta de material ou equipamentos. Em síntese, os dados apurados em cada CECO indicam uma evolução positiva de contribuição para a formação da taxa de crescimento do volume total de perdas. Observa-se, em verdade, que o ritmo de alteração das perdas de cada setor é cadenciado pelo volume de faturamento registrado.

5.4.6 A formação do Trébito (Ação)

Uma vez estruturada a Contabilidade de *Momentum*, já é permitida a inserção do demonstrativo de “Ação”, fruto da relação matemática de integração no tempo do componente impulso. Nesse contexto, a Tabela-14 permite a verificação da completa formação da contabilidade de riqueza com o seu terceiro “braço”, o trébito.

Tabela 14 – Componente de Ação

	RENDA (R\$)				AÇÃO (R\$)		
	31-Dez 2007	31-Dez 2008	Mudança 2008		31-Dez 2007	31-Dez 2008	Mudança 2008
Receitas	15.417.385	15.294.978	-122.407	Motomec.	9.670.987	9.877.943	206.956
				Armam.	1.806.789	1.598.870	-207.919
				Opt. Elet.	1.787.906	1.223.710	-564.196
				Ap. Ind.	2.151.703	2.594.455	442.752
Custos	-13.719.616	-13.652.647	66.969	Motomec.	-7.882.767	-8.900.355	-1.017.588
				Armam.	-1.000.572	-980.553	20.019
				Opt. Elet.	-873.966	-970.665	-96.699
				Ap. Ind.	-3.962.311	-2.801.074	1.161.237
Despesas							
Administrativas	-985.871	-930.341	55.530	SECOM	-124.303	-97.052	27.251
				D. Adm.	-480.578	-432.899	47.679
				D. Int.	-380.990	-400.390	-19.400
Perdas	-89.803	-39.284	50.519	Motomec.	-31.908	-12.879	19.029
				Armam.	-10.431	-4.678	5.753
				Opt. Elet.	-6.782	-2.338	4.444
				Ap. Ind.	-40.682	-19.389	21.293
Renda				Ação			
Acumulada	622.094	672.705	50.611	Acumulada	622.095	672.706	50.611

Onde:

Motomec. = Motomecanização; Armam. = Armamento; Opt. Elet. = Óptica e Eletrônica; Ap. Ind. = Apoio Industrial; SECOM = Secretaria do Comando; D. Adm. = Departamento de Administração; e D. Int. = Departamento de Intendência.

5.4.7 Construção da Contabilidade de Força (Futuro)

Concluídas as duas primeiras etapas da estrutura tridimensional, onde a gestão de riqueza focou os dados básicos de entrada/saída (ativo e passivo) e a gestão de *momentum* monitorou as taxas de variação dessa riqueza, a análise se concentra então na gestão de força, responsável pela alteração do *momentum*.

Como visto na abordagem de Ijiri, as forças podem ser de naturezas externas e internas. Nesta pesquisa, o critério utilizado para a determinação das forças se baseou na facilidade de traduzí-las em números e na clareza e relevância julgadas pelo investigador. Fica

registrado, assim, que não se esgotaram as possibilidades de evidenciação de outras eventuais forças que ensejam maior dificuldade de apuração.

A taxa média de inflação apurada pelo IBGE no período de 2005-2009 (Tabela 8) foi de 5%. Considerando o período de 2005-2008, essa taxa sofre um pequeno acréscimo, ficando no patamar médio aproximado de 5,2%. Em paralelo a isso, o aporte de recursos orçamentários provisionados ao Cresumar obedeceu a um crescimento médio anual de 29%, entre 2005 e 2009 (Tabela 7). Para o intervalo de 2005-2008, esta última corresponde a um percentual em torno de 21%. Desse modo, a taxa de inflação e a taxa de aporte de recursos representam as principais forças externas consideradas nessa pesquisa. Cabe salientar que a inflação incidirá em dois dos três componentes do total de despesas administrativas, quais sejam: “Serviços de Terceiros” e “Material” e, também, no componente “Material/Serviços” dos custos totais. Ficando de fora, portanto, o componente “Pessoal”, já que este último traduz gastos exclusivamente relacionados com mão de obra.

Em análise mais detida do comportamento dos custos e das despesas administrativas ocorridas em 2005 a 2008, a base de cálculo que a taxa de inflação incidirá deve compreender 15% e 14% do total estimado para 2009, respectivamente (Tabelas 15 e 16).

Tabela 15 – Base de Cálculo de Custos para Inflação

CUSTOS (R\$)	ANO				TAXA MÉDIA
	2005	2006	2007	2008	
(1) Material/Serviços	927.269	1.183.605	3.366.288	2.249.046	
(2) Pessoal	9.837.874	10.733.037	10.353.328	11.403.601	
(3) Total de Custos	10.765.143	11.916.642	13.719.616	13.652.647	
Percentual (1)/(3)	9%	10%	25%	16%	15%

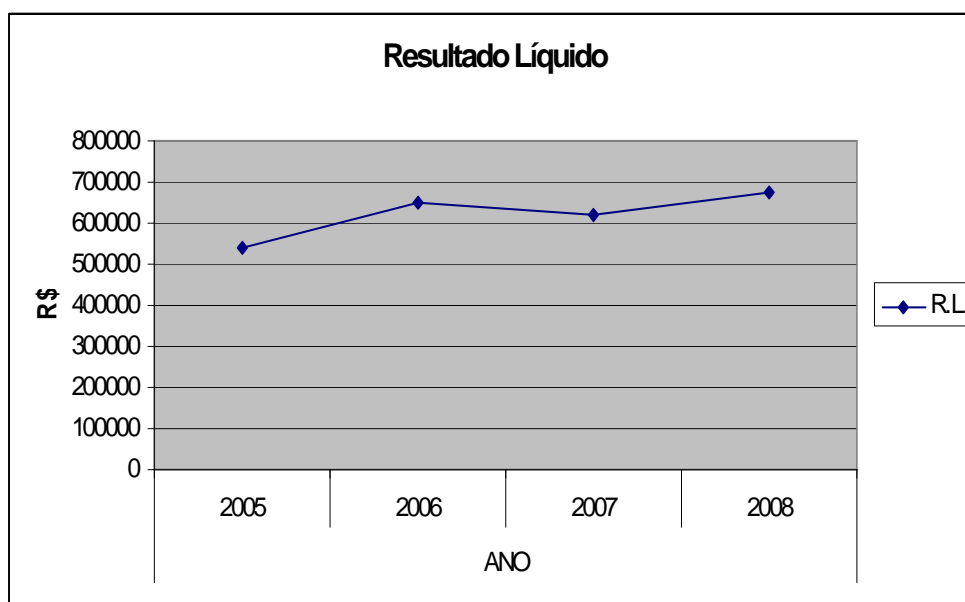
Tabela 16 – Base de Cálculo de D.A. para Inflação

Despesas Administrativas (R\$)	ANO				TAXA MÉDIA
	2005	2006	2007	2008	
(1) Serviços de Terceiros	96.446	107.381	122.263	108.518	
(2) Material	14.232	28.903	46.636	22.791	
(3) Total de Despesas Administrativas	1.085.576	958.575	985.871	930.341	
Percentual (1)+(2)/(3)	10%	14%	17%	14%	14%

No âmbito interno, o plano de gestão estratégica elaborado pela OMPS, em conjunto com o contrato de autonomia de gestão, exerce decisivo papel na identificação das principais forças internas. Por meio de fixação de metas de produção e da avaliação periódica de desempenho, é possível verificar os objetivos pretendidos e o volume de produção alcançado, de modo a traçar o perfil de produção da OMPS, ao longo do período em análise.

Sendo assim, entre 2005-2008, a quantidade média de serviços efetivamente prontificados (9.925) superou o volume de serviços planejados (6.748), a razão de 32%, aproximadamente. Isso, aliado ao fato de que a curva representativa dos resultados líquidos apurados (Figura 15), ao longo do mesmo período, assemelha-se à curva que demonstra o volume real de serviços prontificados (Figura 8), enseja

certo compasso entre o volume físico e os dados financeiros da produção.



Fonte: Elaboração própria
Figura 15 – Resultado Líquido (2005-2008)

A meta de produção pactuada para o ano de 2009, constante do Anexo C, está estipulada em 4.873 serviços e a média dos itens efetivamente prontificados supera em cerca de 32% o planejado, conforme dados atinentes aos anos de 2005 à 2008. Para o exercício de 2009, a produção planejada (4.873) foi aproximadamente 28% menor que a média planejada para os anos de 2005 a 2008 (6.748). Nesse raciocínio, a tendência da produção real de 2009 é ficar em torno de 32% maior que a média planejada de 2005-2009 (6.373), com seu total girando em torno de 8.412 serviços concluídos. Portanto, a relação entre o planejado e o executado é levada em consideração na gestão de forças da estrutura dinâmica, representada pela taxa de crescimento resultante de 4% (32% - 28%), avaliada como força interna de projeção de aumento do resultado líquido de 2009.

Ainda como força interna, figura o reajuste salarial aprovado por meio da Lei nº 11.784, de 22 de setembro de 2008, e pago aos militares em parcelas anuais com término no ano de 2010. O reflexo

para o ano de 2009 é de uma elevação de cerca de 9% dos custos de mão de obra direta e indireta, bem como das despesas administrativas de pessoal que envolvam militares, contabilizadas a partir de julho do mesmo ano. Todavia, o efetivo de militares representa cerca de 90% da mão de obra da OMPS, reduzindo, com isso, o impacto real nos custos e despesas administrativas para taxa de 8%, aproximadamente.

Com vistas a elucidar o exposto, o Quadro 8 sintetiza as forças externas e internas consideradas na contabilidade dinâmica, além dos setores de incidência das respectivas forças com suas bases de cálculos. Corroborando com os entendimentos de Ijiri, são várias as forças que podem incidir na taxa com que a organização auferir renda. Nesse ponto, exige-se boa capacidade de percepção e sensibilidade por parte do profissional que tem por missão determiná-las. Este estudo não pretende esgotar, obviamente, as possíveis forças atuantes no fluxo de renda da entidade, de modo que o escopo de forças considerado foi feito com base em dados e informações de simples acesso.

FORÇAS EXTERNAS		FORÇAS INTERNAS	
Força de Aporte	1,8 % a.m. (faturamento)	Força do Plano	0,3% a.m. (faturamento, custos, D.A e perdas)
Força de Inflação	0,4 % a.m. (15% custos e 14% D.A.)	Força do Salário	0,3% a.m. (85% custos, 86% D.A e perdas)

Fonte: Elaboração própria
Quadro 8 – Forças Externas e Internas da OMPS

Onde:
D.A. = Despesas Administrativas.

5.4.8 Dinâmica Traduzida em Números

Pelo exemplo do setor da Motomecanização, é possível notar as forças atuantes ao final de 2008 e projetadas para 2009, traduzidas em termos numéricos. Para os dados de faturamento, o aludido setor apresentou um impulso equivalente a 823.162 R\$/mês ao final de 2008. Quando aplicados a este impulso os percentuais de força de aporte e força do plano (1,8% e 0,3%, respectivamente) projetados para o ano de 2009, o valor de 17.286 R\$/mês² é encontrado, conforme demonstrado na memória de cálculo a seguir:

$$(823.162)*0,018+(823.162)*0,003$$

$$= \mathbf{17.286 \text{ R\$/mês}^2}$$

Para a contabilização do valor das forças incidentes nos custos e perdas da Motomecanização, a mesma linha de raciocínio acima é seguida, culminando nos valores de -4.561 R\$/mês² e -6 R\$/mês² para os custos e perdas, respectivamente, após a aplicação dos percentuais de força do plano, de inflação e do salário (0,3% , 0,4% e 0,3%, nessa ordem) para os custos, e força do plano e do salário (0,3% e 0,3%, respectivamente) para as perdas. No que tange aos custos, vale lembrar que a força de inflação deve incidir em 15% e a força do salário em 85% do vetor impulso,

$$(-741.696)*0,003+(-741.696)*0,004*0,15+(-741.696)*0,003*0,85$$

$$= \mathbf{-4.561 \text{ R\$/mês}^2}$$

$$(-1073)*0,003+(-1073)*0,003$$

$$= \mathbf{-6 \text{ R\$/mês}^2}$$

Os dados da Secretaria do Comando (SECOM) servirão como exemplo, para a formação da memória de cálculo das forças inerentes às despesas administrativas. Assim, a componente de força do referido setor de valor igual a -50 R\$/mês² considera os percentuais de 0,3% e 0,4%, bem como observa as proporções para a taxa de inflação de 14% e 86% (Tabela-15), conforme segue:

$$\begin{aligned} & (-8088)*0,003+(-8088)*0,004*0,14+(-8088)*0,003*0,86 \\ & \quad = \mathbf{-50 \text{ R\$/mês}^2} \end{aligned}$$

Em síntese, a determinação dos valores das forças de faturamento, custos, despesas administrativas e perdas dos demais CECO (Tabela 17) seguiu a mesma lógica orientadora dos cálculos expostos acima. Em complemento, a Tabela 18 promove a visualização dos vetores aplicados aos CECO, contabilizados com periodicidade mensal e projetados para o exercício financeiro de 2009.

Diante disso, a Motomecanização demonstra tendência em liderar, em termos de valores contábeis, o nível de influência na taxa de crescimento da renda (*momentum*) do exercício de 2009, com uma força positiva calculada em 12.719 R\$/mês². As demais oficinas, Apoio Industrial, Armamento e Óptica e Eletrônica seguem nessa ordem com impulsos positivos no resultado vindouro, com montantes apurados em 2.293 R\$/mês², 1.643 R\$/mês² e 3.095 R\$/mês², respectivamente.

O Departamento de Administração, o Departamento de Intendência e a Secretaria do Comando, nos gastos a título de despesas administrativas, tendem a alterar a taxa de *momentum* a razão de -221 R\$/mês², -205 R\$/mês² e -50 R\$/mês² no período de 2009, respectivamente. Desse modo, ao serem avaliados todos os CECO, conclui-se que a força líquida de 19.274 R\$/mês² enseja uma “energia” positiva no ritmo de crescimento mensal determinado por meio da contabilidade de *momentum*.

Tabela 17 – Forças por Centros de Consumo

Faturamento		Custos		Perdas		D.A.	
Motomec	17.286	Motomec	-4.561	Motomec	-6	SECOM	-50
Armam.	2.798	Armam.	-503	Armam.	-2	D. Adm.	-221
Opt. Ele.	2.141	Opt. Ele.	-497	Opt. Ele.	-1	D. Int.	-205
Ap. Ind.	4.540	Ap. Ind.	-1.436	Ap. Ind.	-10		
Total	26.766	Total	-6.997	Total	-20	Total	-476

Onde:

Motomec. = Motomecanização; Armam. = Armamento; Opt. Elet. = Óptica e Eletrônica; SECOM = Secretaria do Comando; D. Adm. = Departamento de Administração; e D. Int. = Departamento de Intendência.

Tabela 18 – Demonstrativo de Forças do Cresumar

	FORÇA (R\$/mês ²)		
	31-Dez 2007	31-Dez 2008	Mudança 2008
Motomecanização	0	12.719	12.719
Armamento	0	2.293	2.293
Óptica e Eletrônica	0	1.643	1.643
Apoio Industrial	0	3.095	3.095
Secretaria do Comando	0	-50	-50
Departamento de Administração	0	-221	-221
Departamento de Intendência	0	-205	-205
Força Líquida	0	19.274	19.274

Diante disso, é possível então a completa formação da estrutura multidimensional alusiva aos dados do período em análise do Centro de Reparos. Nesse contexto, foram dimensionados os três níveis de contabilidade: riqueza, *momentum* e força. Colaborando para um melhor entendimento dos componentes envolvidos, a Tabela 19 permite a visualização do Demonstrativo Tridimensional do Cresumar,

construído a partir dos dados físicos, financeiros, econômicos e contábeis considerados.

Para otimizar o espaço, os CECO foram agrupados em duas contas, conforme suas características, cabendo à conta “Produção” os valores das Divisões de Motomecanização, Armamento, Óptica e Eletrônica e Apoio Industrial e, à conta “Apoio”, os da Secretaria do Comando, Departamento de Administração e Departamento de Intendência. Vale ressaltar que o desmembramento em CECO, na estrutura tridimensional, permite melhor visualização das informações implícitas, facilitando, com isso, a avaliação pelo usuário.

Tabela 19 – Demonstrativo Tridimensional do Cresumar

	31/12/07	31/12/08	Δ2008		31/12/07	31/12/08	Δ2008		31/12/07	31/12/08	Δ2008				
									Força (débito)						
									\$/mês²	\$/mês²	\$/mês²				
								Produção	---	19750	19750				
								Apoio	---	-476	-476				
								Força L.	---	19274	19274				
					Momentum (crédito)			Impulso (crédito)							
					\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês	\$/mês				
				Rec.	1284782	1274582	-10201	Produção	133997	133587	-410				
				Custo	-1143301	-1137721	5581	Apoio	-82156	-77528	4628				
				D.A.	-82156	-77528	4628								
				Perdas	-7484	-3274	4210								
				Mom.L.	51841	56059	4218	Imp. A.	51841	56059	4218				
					Riqueza (débito)			Renda (crédito)			Ação (trébito)				
					\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$				
				Estq/Bens	-135201	314772	449973	Rec.	15417385	15294978	-122407	Produção	1607966	1603047	-4919
				Empenh.	757295	357933	-399362	Cust.	-13719616	-13652647	66969	Apoio	-985871	-930341	55530
								D.A.	-985871	-930341	55530				
								Perd.	-89803	-39284	50519				
				Riq. G.	622095	672706	50611	Ren.A.	622095	672706	50611	Ação A.	622095	672706	50611

Os três níveis da estrutura tridimensional, riqueza, *momentum* e força formam um retrato sintetizador (Quadro 9) dos aspectos relacionados ao passado, presente e futuro da entidade pública, organizados de maneira a facilitar a percepção dos resultados alcançados na análise desencadeada. Como facilitadores, as setas voltadas para cima e para baixo representam tendência de aumento e diminuição, em níveis absolutos, nessa ordem, dos valores contábeis apurados e a sigla NA, por sua vez, significa que determinada relação Não se Aplica.

		CENTROS DE CONSUMO						
		Motom.	Armam.	O. Ele.	A. Ind	SECOM	D. Adm	D. Int
Momentum (Passado- Presente)	Rec.	↑	↓	↓	↑	NA	NA	NA
	Custos	↑	↓	↑	↓	NA	NA	NA
	D.A.	NA	NA	NA	NA	↓	↓	↑
	Perdas	↓	↓	↓	↓	NA	NA	NA
Força (Futuro)	Rec.	↑	↑	↑	↑	NA	NA	NA
	Custos	↑	↑	↑	↑	NA	NA	NA
	D.A.	NA	NA	NA	NA	↑	↑	↑
	Perdas	↑	↑	↑	↑	NA	NA	NA

Fonte: Elaboração própria
Quadro 9 – Síntese da Estrutura Tridimensional

Onde:

Motom. = Motomecanização; Armam. = Armamento; O. Ele. = Óptica e Eletrônica; A. Ind. = Apoio Industrial; SECOM = Secretaria do Comando; D. Adm. = Departamento de Administração; D. Int. = Departamento de Intendência; Rec. = Receitas; D.A. = Despesas Administrativas.

Por meio dessa análise, os CECO apresentam diferentes tendências. Sob o prisma do faturamento, a Motomecanização e o Apoio Industrial registram ritmos positivos de alteração, aliados às

projeções também positivas da contabilidade de força, traduzindo-se em boa notícia para a OMPS. Por outro lado, as divisões de Armamento e Óptica e Eletrônica tendem a contribuir para a queda da renda, merecendo atenção por parte da gestão da OMPS. Entretanto, a contabilidade de força prevê “aceleração” nas taxas de auferição de renda do período seguinte, para os quatro CECO.

Quanto aos custos, as oficinas da Motomecanização e da Óptica Eletrônica merecem alguma atenção, pois, além de apresentarem um ritmo de crescimento mensal proveniente da contabilidade de *momentum*, apontam para uma aceleração desse compasso na contabilidade de força. Embora a questão seja preocupante, a avaliação deve ser feita considerando o ROB, visto que ocorre naturalmente a tendência de aumento dos custos em razão do crescimento do faturamento/produção.

Todavia, a preocupação é maior quanto ao setor de Óptica e Eletrônica, ao passo que a “velocidade” de ganho no faturamento apresenta diminuição mensal. Complementando, o Armamento e o Apoio Industrial influenciam de forma positiva no acúmulo dos custos. Sob o prisma do futuro, verifica-se uma possível desaceleração desse compasso positivo inerente às duas Divisões.

No acompanhamento das perdas, todos os setores demonstram contribuir de forma positiva para a alteração de seus níveis mensais. Tal fato seria tranquilizador para a Administração da OMPS não fossem as informações extraídas do contexto de força, em que o cenário previsto para 2009 é de “desaceleração” desse ritmo. Sendo assim, é desejável que os gestores fiquem atentos e prontos para combater as eventuais causas.

Nos fluxos relacionados às despesas administrativas, figuram como setores de influência positiva a Secretaria do Comando e o Departamento de Administração, por apresentarem diminuição gradativa de seus montantes. De outro lado, figura o Departamento de Intendência que registrou um compasso negativo no acúmulo de seus níveis de D.A. Faz-se mister a identificação e a solução das possíveis

causas constituintes desse resultado para o setor, visto que a projeção para o período seguinte também é desalentador já que enseja um aumento desse ritmo. Para a Secretaria do Comando e o Departamento de Administração a projeção verificada por meio da contabilidade de força para o ano de 2009 é de “desaceleração” da razão com que vinham reduzindo seus níveis de D.A.

Alusivo à ótica de futuro, o resultado contábil projetado e o efetivamente apurado para o ano de 2009 é representado por meio da Tabela 18, de modo a permitir a visualização dos níveis de acertos e erros provenientes da estrutura multidimensional.

Tabela 20 – Resultado Projetado e Real 2009

	Demonstrativo de Resultado do Período (R\$)			
	Real 2008	(1) Projetado 2009	(2) Real 2009	Diferença (2)-(1)
Receitas	15.294.978	15.493.766	17.188.161	1.694.395
Custos	13.652.647	13.635.652	16.011.732	2.376.080
Despesas Administrativas	930.341	980.159	904.709	-75.450
Perdas	39.284	89.567	100.909	11.342
Resultado Líquido	672.705	788.387	170.809	-617.578

Para o ano de 2009, as forças indicaram um aumento do faturamento, o que de fato ocorreu, porém em nível superior. Para os custos, a previsão foi de redução de seus níveis em relação a 2008, porém, o valor encontrado foi de encontro a essa expectativa. O total de despesas administrativas reais de 2009 também contrariou as previsões da estrutura tridimensional, ficando abaixo do patamar contabilizado para 2008, apesar de próxima do nível previsto pela contabilidade de força. Nesse contexto, o montante de perdas apurado em 2009 se manteve próximo do previsto e o resultado líquido,

inicialmente sob a expectativa de aumento, sofreu uma redução de seu total no mesmo ano.

Sensibilidade e conhecimento, por parte do executor, dos fatos e circunstâncias que lhe cercam são de grande valia para exercícios de previsão. A teoria do *momentum accounting* corrobora com esse entendimento ao destacar a importância da sensibilidade do usuário no trato do componente “impulso”, responsável pela identificação das forças atuantes na dinâmica das contas (postulado da atribuição). Além disso, Ijiri enfatiza que as rendas de determinado período não crescem necessariamente às taxas estipuladas pela contabilidade de *momentum*, porém, ao serem adotadas permitem melhor visualização do estado financeiro real da organização.

Diante disso, os desencontros verificados em termos de custos e despesas administrativas, influenciadores do resultado líquido, parecem ser provenientes da ausência de eventuais forças não consideradas na dinâmica das contas analisadas. De certo, tal fato não deve desencorajar a continuidade na identificação dessas forças, bem como o aperfeiçoamento em suas aferições.

5.4.9 Avaliação Tradicional Versus Modelo de *Momentum*

De acordo com o exposto anteriormente, os Demonstrativos de Resultado do Período em conjunto com o monitoramento das atividades e operações do Cresumar, por meio de relatórios trimestrais de avaliação de desempenho, representam os principais instrumentos de acompanhamento e avaliação da gestão da OMPS. Tais relatórios são produzidos e analisados considerando os objetivos, as metas e os indicadores de desempenho (financeiros e não-financeiros) acordados pela autonomia de gestão, conforme observado nos Anexos dessa pesquisa,

No caso específico do DRP, as informações nele contidas retratam mensalmente o resultado econômico da unidade organizacional, nos moldes da contabilidade convencional, demonstrado por meio do Quadro 10 que compreende o período de janeiro a dezembro de 2008.

TÍTULO	TOTAL DO SUBITEM (R\$)	TOTAL DO ITEM (R\$)
1-RECEITA DO PERÍODO		15.294.978,22
1.1-Faturamento	14.758.974,76	
1.2-Baixa de Adiantamentos	566.051,76	
1.3-Descontos	(30.048,30)	
2-CUSTOS (CSV)		(13.652.647,41)
3-RESULTADO BRUTO		1.642.330,81
4-DESPESAS ADMINISTRATIVAS		(930.341,22)
4.1-Pessoal	(799.031,16)	
4.2-Serviços de Terceiros	(108.518,38)	
4.3-Material	(22.791,68)	
5-RESULTADO OPERACIONAL		711.989,59
6-PERDAS		(39.284,40)
6.1-Material	-	
6.2-Pessoal	(39.284,40)	
7-RESULTADO LÍQUIDO		672.705,19

Fonte: CRepSupEspCFN (adaptado)
Quadro 10 – Demonstrativo do Resultado do Período 2008

Com o incremento dos dados extraídos da perspectiva de *momentum* (Tabelas 13 e 18) na DRP tradicional, dois dos principais benefícios almejados pela teoria multidimensional parecem ficar perceptíveis, quais sejam: a) a evidenciação imediata por CECO da perda da possibilidade de produzir rendimento; e b) a consideração de “forças” independentes de outros setores (Riqueza, *Momentum* e

Benefício) que provocam alterações no *momentum* do rendimento, por CECO.

Pretende-se, ainda, a partir do novo modelo de DRP elaborado (Quadro 11), permitir maior facilidade e simplicidade de visualização das informações, por parte do tomador de decisão, adicionadas ao DRP tradicional pela contabilidade tridimensional.

A análise das informações da perspectiva de *momentum* trazidas pelo Demonstrativo do Quadro 11 deve, necessariamente, ser realizada considerando os campos de “inércia” e “forças” em conjunto. O primeiro, inércia, representa a taxa com que vem se modificando as contas de resultado da organização, com base no histórico dos registros contábeis anteriores (passado) refletindo sua situação atual (presente). O segundo campo, de caráter preditivo, representa os componentes internos e externos que alteram as taxas inerentes aos campos de inércia.

Presentes nos referidos campos, a seta voltada para cima significa um quadro de aumento, em valores absolutos, da taxa pertinente, enquanto que a seta voltada para baixo significa um decréscimo dessa mesma taxa. Por fim, o sombreamento encarnado (vermelho) de alguns campos tem por função chamar a atenção do gestor, como um sinal de “alerta”, para que sejam verificadas, com mais profundidade, as razões da situação ora apresentada, de modo que as ações corretivas porventura necessárias sejam desencadeadas, caso julgue pertinente.

Por fim, o mecanismo convencional de análise (DRP e Relatório de Avaliação de Desempenho), de fundamental importância para a condução das ações de gestão, parece ganhar ainda mais utilidade quando acrescido da perspectiva de *momentum*, uma vez que provê ao tomador de decisão novas informações que permitem a adoção tempestiva de ações corretivas e ainda, no horizonte estratégico, a criação/revisão/alteração de objetivos, metas e indicadores de desempenho.

TÍTULO		TOTAL DO SUBITEM (R\$)				TOTAL DO ITEM (R\$)		
1-RECEITA DO PERÍODO						15.294.978,22		
1.1-Faturamento		14.758.974,76						
1.2-Baixa de Adiantamentos		566.051,76						
1.3-Descontos		(30.048,30)						
2-CUSTOS (CSV)						(13.652.647,41)		
3-RESULTADO BRUTO						1.642.330,81		
4-DESPESAS ADMINISTRATIVAS						(930.341,22)		
4.1-Pessoal		(799.031,16)						
4.2-Serviços de Terceiros		(108.518,38)						
4.3-Material		(22.791,68)						
5-RESULTADO OPERACIONAL						711.989,59		
6-PERDAS						(39.284,40)		
6.1-Material		-						
6.2-Pessoal		(39.284,40)						
7-RESULTADO LÍQUIDO						672.705,19		
PERSPECTIVA DE MOMENTUM								
CECO		Motom.	Armam.	O. Ele.	A. Ind	SECOM	D. Adm	D. Int
INÉRCIA	Rec.	↑	↓	↓	↑			
	Custos	↑	↓	↑	↓			
	D.A.					↓	↓	↑
	Perdas	↓	↓	↓	↓			
FORÇAS	Rec.	↑	↑	↑	↑			
	Custos	↑	↑	↑	↑			
	D.A.					↑	↑	↑
	Perdas	↑	↑	↑	↑			
Obs: Seta ↑ = tendência de aumento; Seta ↓ = tendência de diminuição; Campo encarnado = ALERTA.								

Fonte: Elaboração própria
Quadro 11 – Modelo tridimensional de DRP

Onde:

Motom. = Motomecanização; Armam. = Armamento; O. Ele. = Óptica e Eletrônica; A. Ind. = Apoio Industrial; SECOM = Secretaria do Comando; D.Adm. = Departamento de Administração; D. Int. = Departamento de Intendência; Rec. = Receitas; D.A. = Despesas Administrativas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou verificar a possibilidade da aplicação da teoria multidimensional da contabilidade, no âmbito de um órgão público, no caso específico de uma Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais, pertencente à Marinha do Brasil, e que adota, desde 1994, o registro e o controle de seus custos por intermédio de demonstrativos contábeis, tendo também sua gestão balizada por planejamento estratégico.

Assim, na esteira do que foi definido em sua introdução, o objetivo final desta pesquisa foi verificar como é possível aplicar a referida teoria em uma OMPS. Nesse sentido, formulou-se a seguinte pergunta: como pode ser aplicado o *momentum accounting* em organização militar prestadora de serviços industriais?

Decorrente disso, a título de proposições de estudo (objetivos secundários):

- ✓ Descrever o funcionamento do sistema OMPS, bem como a estruturação e dinâmica do plano de gestão estratégica desenvolvido pelo Cresumar;
- ✓ Confirmar a evidenciação imediata da perda da possibilidade de produzir rendimento;
- ✓ Verificar a viabilidade de se considerar “forças”, independentes de outros setores (Riqueza, *Momentum* e Benefício), que provocam alterações no *momentum* do rendimento;
- ✓ Verificar a viabilidade do uso do conceito de “utilização da riqueza adquirida”, com foco na maximização dos benefícios que advenham dessa utilização;
- ✓ Verificar a possibilidade de facilitação na extração e na interpretação de informações contábeis de cunho estratégico; e

- ✓ Confirmar eventual utilidade para o gestor público das informações extraídas das demonstrações contábeis, por meio do uso do conceito estudado, por ocasião da tomada de decisão.

A plataforma teórica exposta nos capítulos 2 e 3 permitiu a condução desse estudo para o alcance dos objetivos pretendidos. Além da exposição da teoria multidimensional, procedeu-se a descrição das principais características e histórico do sistema OMPS, em especial, relativos ao Cresumar, abordando ainda os aspectos de planejamento estratégico e autonomia de gestão.

Como estratégia de pesquisa, optou-se pela adoção do estudo de caso por possibilitar o alcance de uma maior profundidade sobre o assunto, além de envolver uma questão de pesquisa do tipo “como”, efetuada acerca de um conjunto de eventos contemporâneos sobre os quais se percebeu ter pouco controle.

A estrutura analítica comportou uma análise qualitativa fundamentada nas informações contidas nas fontes disponíveis, culminando na exposição dos resultados obtidos. No estudo realizado adotou-se, todavia, a metodologia utilizada por Ijiri (1989) como inspiração para o desenvolvimento de todo o estudo.

Dos resultados encontrados, depreende-se que é possível a utilização da teoria multidimensional no âmbito da OMPS (Cresumar).

Além de descrever o funcionamento do sistema OMPS, abordando a estruturação e dinâmica do plano de gestão estratégica desenvolvido pelo Cresumar, a pesquisa possibilitou a confirmação, feitas as devidas adaptações às peculiaridades da contabilidade pública, de que o *momentum accounting* promove a imediata visualização do comportamento dos custos e despesas de cada setor envolvido nas atividades do Centro de Reparos. Facilita-se, com isso, a adoção de eventuais correções pontuais e em momento oportuno, de modo a manter a organização “navegando” no rumo desejado.

Em sua dimensão de futuro, os resultados apontam que a utilização do conceito de *momentum* abarca acertos e erros quando

comparados os cenários projetado com o efetivamente realizado. Em verdade, parece ser necessário maior conhecimento das circunstâncias que envolvem o ambiente da organização, a fim de identificar e aferir com maior rigor as eventuais forças atuantes na dinâmica das contas.

Ademais, corroborando com o autor da teoria multidimensional, a estrutura tridimensional projetada, ainda que necessite de aperfeiçoamentos em seu *modus operandi* no Cresumar, possibilitou reunir novas informações traduzidas em números e não aventadas dessa forma estrutural, anteriormente. Ao usuário da estrutura em lide foi permitida, destarte, a percepção do estado financeiro mais próximo do real da organização. Assim, dado o primeiro passo de uma eventual implementação da estrutura multidimensional, é esperada dos gestores da OMPS gradativa familiarização e aperfeiçoamento do novo Plano de Contas aventado, acarretando conseqüentemente maior sensibilidade no trato do *momentum* e impulso.

As bases legais e operacionais que buscam viabilizar a evidenciação das despesas de depreciação dos bens, sob custódia da Administração Pública, são recentes. O Cresumar ainda não dispõe de um mecanismo contábil consolidado que permita o registro e acompanhamento dos gastos envolvidos com o uso desses bens. Assim sendo, a contabilidade de benefício, destinada a mensurar os proveitos advindos da posse e da utilização dos ativos, não pôde ser analisada nesse estudo, ficando, todavia, como recomendação para futuras pesquisas relacionadas ao tema.

Conforme observado no Capítulo 3, o plano de gestão estratégica, em conjunto com a autonomia de gestão, confere ao Cresumar elevado nível no acompanhamento e avaliação de suas atividades, contribuindo para maior qualidade no emprego dos recursos públicos envolvidos. Observou-se que as exigências tratadas pelos diplomas legais, em especiais, as trazidas pela LRF, impondo ações planejadas e transparentes à gestão pública são percebidas na gestão estratégica adotada pela OMPS. A teoria de *momentum* parece complementar esse cenário, ao otimizar a extração de dados e fornecer

informações contábeis úteis à tomada de decisão por parte do gestor público. Portanto, a utilização da teoria de *momentum*, no seio de uma organização pública com planejamento estratégico consolidado, enseja um fortalecimento do existente alinhamento de sua administração com os anseios atuais de nossa sociedade, no que concerne a questão da eficiência.

As informações contábeis obtidas por meio da estrutura dinâmica podem ser úteis no subsídio de dados para o estabelecimento de metas e objetivos, pactuados nos contratos bienais de autonomia de gestão. Igualmente, os diversos indicadores de desempenho, monitorados periodicamente, podem ser alvos de eventuais aperfeiçoamentos, à luz dos novos horizontes abertos por essa ferramenta estratégica da contabilidade.

Enfim, recomenda-se ainda a replicação deste estudo em períodos posteriores, inclusive em outras organizações públicas que adotem ou não a gestão estratégica em seu planejamento, com o intuito de comparar os resultados ora encontrados e aprofundar o conhecimento acerca do tema.

REFERÊNCIAS

BRAGA, E. C. **Gestão de Custos através do Custeio Baseado em Atividades (ABC): um estudo de caso em um projeto de desenvolvimento de software**. 2009. 124 f. (dissertação – mestrado em ciências contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

BRASIL. **Decreto nº 6.703, de 18 de Dezembro de 2008. Aprova a Estratégia Nacional de Defesa, e dá outras providências**. Brasília, DF, 2008. <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15.Janeiro. 2011.

_____. Lei nº 11.784, de 23 de setembro de 2008. **Dispõe sobre a reestruturação do Plano Geral de Cargos do Poder Executivo – PGPE, dentre outros**. Brasília, DF, 2008. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 25.Janeiro. 2011.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Brasília, DF, 1964. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 31.Jan. 2011.

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

_____. **Portal Brasil**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/sobre/economia/suas-financas/a-inflacao>>. Acesso em: 21 Jan. 2011.

CENTRO DE REPAROS E SUPRIMENTOS ESPECIAIS DO CORPO DE FUZILEIROS NAVAIS - CRepSupEspCFN. **Contrato de Autonomia de Gestão nº 70000/2005-001/00**. Rio de Janeiro-RJ, 2005

_____. **Contrato de Autonomia de Gestão nº 70000/2007-002-00**. Rio de Janeiro – RJ, 2007.

_____. **Contrato de Autonomia de Gestão nº 70000/2009-001-00**. Rio de Janeiro-RJ, 2009.

_____. **Ordem Interna nº 30-24B. Estabelecimento de Normas e Procedimentos Inerentes ao Funcionamento da Divisão de Contabilidade**. Rio de Janeiro, 2008.

_____. **Ordem Interna nº 50-01B. Estabelecimento de Normas e Procedimentos Inerentes ao Funcionamento do CRepSupEspCFN na Condição de OMPS-I**. Rio de Janeiro, 2010.

_____. **Plano de Gestão Estratégica – PGE: 2005-2015**. Rio de Janeiro, 2005.

_____. **Plano de Gestão Estratégica – PGE: 2009-2015**. Rio de Janeiro, 2008.

_____. **Relatório da Gestão – 2010. Relatório apresentado ao Programa de Qualidade Rio – PQRio – 2010**. Rio de Janeiro, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução nº 1.128 de 21 de novembro de 2008. Aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.1 (NBC T 16.1) – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 16.Dezembro.2010.

_____. **Resolução nº 1.136 de 21 de novembro de 2008. Aprovação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.9 (NBC T 16.9) – Depreciação, Amortização e Exaustão**. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 16.Dezembro.2010.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO - CGU. **Portal da Transparência do Governo Federal**. Disponível em: < <http://www.portaltransparencia.gov.br/>>. Acesso em: 19 Jan. 2011.

DIAS, H. L.; SLOMSKI, V.; GONDRIGE, E. O.; OSAWA, J. L. T. **Gestão de custos no setor público sob a percepção dos controladores de recursos públicos do estado de Santa Catarina**. Anais... XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP. **Ações premiadas no 4o Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal – 1999**. Vera Lúcia Petrucci, Lícia Maria Umbelino (Orgs.). 251p. — Brasília: ENAP, 2000.

FERREIRA, A. C. S.; RIBEIRO, M. G. C.; LEAL, R. B.; WANDERLEY, C. A. N. **Contabilidade Estratégica: Três Décadas de Evolução**. Anais... XVII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2010.

_____. MORAIS, M. O.; SILVA, M. C.; SANTOS, R. R. **Análise Integrada de Indicadores em Três Dimensões: Um Caso de Momentum Aplicado a uma Empresa**. Revista de Informação Contábil (UFPE), v.3, p. 99-112, 2009.

FONSECA, F. B. C. **Contabilidade de Custos em Órgãos Públicos Industriais: Um Estudo de Caso Sobre as Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha**. 2003. 107 f. (Dissertação – mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA**. Disponível: < <http://www.sidra.ibge.gov.br/bda/tabela/listabl.asp?c=2938&z=ia&o=3&i=P>>. Acesso em: 21 Jan. 2011

IEZZI, G. **Fundamentos de Matemática Elementar. Sequências, Matrizes, Determinantes e Sistemas**. Vol. 4. São Paulo: Editora Atual, 2006.

IJIRI, Y. **Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum**. Studies in Accounting Research, n.18. Florida: American Accounting Association, 1982.

_____. **A Framework for Triple-Entry Bookkeeping**. The Accounting Review, Vol. 61, nº 4. 1986.

_____. **Momentum Accounting and Triple-Entry Bookkeeping: Exploring the Dynamic Structure of Accounting Measurements**. Florida: American Accounting Association, 1989.

JUND, S. **Administração Financeira e Orçamentária**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2007.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Strategy Maps: Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes**. Boston: Harvard Business School Press, 2004.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia de Investigação Científica Para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing: Metodologia, Planejamento**. São Paulo: Atlas, 5ª ed., v.1, 1999.

MAUSS, C. V; SOUZA, M. A. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público: Modelo Para Mensuração e Análise da Eficiência e Eficácia Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELSE, E. **Accounting in Three Dimensions: A Case for Momentum**. Balance Sheet, vol. 12, no 1, p. 31-36, 2004.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3ª Edição. Brasília, 2001.

RICCIO, E., L.; SANTOS, C.; SANTANA, C.; BARROS, E. **O Momentum Accounting e seu Potencial de Informação para o Gestor**. Anais...V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos, 1998.

ROCHA, A. **Contributo da Contabilidade Multidimensional Para a Análise e Informação Empresarial**. Itajaí: Ed. Univali; Blumenau: FURB, 2000.

_____. **...Até à Contabilidade Multidimensional de Yuji Ijiri**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2007.

SILVA, A. S., LEAL, R. B., BAPTISTA, A. N. **Avaliação de Desempenho sob as Perspectivas Financeira e Não-Financeira: A Gestão Estratégica de uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha**. Monografia apresentada ao XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010: Homenagem a Joaquim Nabuco. Brasília – DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XVPremio/catalogo15.htm. Acesso em: 15 Jan.2011.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ. Sistema de Informação e Bibliotecas. **Manual para elaboração e normalização de Dissertações Teses**. Organizado por Elaine Baptista de Matos Paula et al. – 3. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: SiBI, 2004.

WALKER, J., RESNICK, R., HALLIDAY, D. **Fundamentos de Física 1 - Mecânica** – Vol. 1, 8ª Ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2008.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 4ª Ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ANEXOS

**ANEXO 1 – BIÊNIO 2005-2006
OBJETIVOS E METAS PACTUADAS**

Para efeitos deste Contrato, ficam pactuados os seguintes objetivos e metas:

**OBJETIVO Nº 1
Manutenção da proficiência operativa do CFN**

Meta 1.1 – Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Motomecanização, conforme abaixo relacionado:

2005	2006
Cumprimento do PROGEM - 2005	Cumprimento do PROGEM - 2006
48 viaturas diversas (administrativas e operativas extra-PROGEM) (*)	48 viaturas diversas (administrativas e operativas extra-PROGEM)
24 Pedidos de Serviços (PS) diversos (**)	24 Pedidos de Serviços diversos (**)

(*) Considerar, nesta meta, reparos e manutenções de viaturas administrativas ou operativas Extra-PROGEM ou em motores de viaturas em volume de serviço, tempo ou de recursos financeiros compatíveis ou similares com os serviços do PROGEM;

(**) Considerar como PS diversos outros serviços de menor monta que não tenham a mesma amplitude dos serviços do PROGEM, incluindo pequenos reparos, manutenções, troca de peças, revisões rápidas, delineamentos, inspeções, pareceres e visitas técnicas, etc.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência da Motomecanização (I_{MOTO})

Meta 1.2 - Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Armamento, conforme abaixo relacionado:

2005	2006
Cumprimento do PROGEM - 2005	Cumprimento do PROGEM - 2006
600 (seiscentos) itens de armamento leve (MB) ou pesado (CFN).	600 (seiscentos) itens de armamento leve (MB) ou pesado (CFN).

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência do Armamento (I_{ARM})

Meta 1.3 - Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Óptica / Eletrônica, conforme abaixo relacionado:

2005	2006
540 (quinhentos e quarenta) equipamentos ópticos / eletrônicos.	540 (quinhentos e quarenta) equipamentos ópticos / eletrônicos.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência da Ótica / Eletrônica (I_{OE})

Meta 1.4- Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Apoio Industrial, conforme abaixo relacionado:

2005	2006
5.400 (cinco mil e quatrocentos) itens diversos.	5.400 (cinco mil e quatrocentos) itens diversos.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência do Apoio Industrial (I_{AI})

OBJETIVO Nº 2

Gestão Orçamentária e Financeira

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de um suporte orçamentário e financeiro eficaz às estratégias, aos planos e aos processos do Centro de Reparos.

Meta 2.1 – Reduzir os gastos com os recursos classificados como despesas administrativas, de forma a obter um percentual inferior a 26%, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Despesas Administrativas (I_{DA}).

Meta 2.2 – Obter um faturamento que suporte os custos, as despesas administrativas e as perdas, e ainda permita obter uma pequena margem de lucro, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Resultado Líquido (I_{RL}).

Meta 2.3 – Reduzir as penas disciplinares, as licenças autorizadas, as faltas e os atrasos, de forma que o percentual das perdas não seja superior a 5 % (cinco).

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Perdas (I_P).

Meta 2.4 – Envidar esforços junto aos clientes para que os serviços prestados sejam liquidados , de forma a não ultrapassar em 3% (três) o percentual das faturas pendentes.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Faturas Pendentes (I_{FP}).

OBJETIVO Nº 3

Gestão de Processos relativos aos Fornecedores

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de seleção e qualificação dos fornecedores, avaliação e retorno do desempenho aos fornecedores, capacitação e desenvolvimento dos fornecedores envolvidos com a consecução das estratégias e com áreas e processos finalísticos e práticas para fortalecer o relacionamento.

Meta 3.1 – Identificar, selecionar e qualificar, os principais fornecedores de bens e serviços, de forma a obter uma banco de dados confiável, com o percentual acima de 95 % (noventa e cinco) de fornecedores do Centro de Reparos qualificados.
A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Qualificação de Fornecedor (I_{QF}).

Meta 3.2 – Envidar esforços junto aos fornecedores para que o percentual de bens e serviços fornecidos dentro do prazo estabelecido seja superior a 90 % (noventa).

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Fornecimento feito dentro do prazo (I_{FDP}).

OBJETIVO Nº 4

Gestão de Produtos e Serviços dos Processos Finalísticos

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de definição, execução, avaliação crítica e melhoria dos processos finalísticos.

Meta 4.1 – Atingir o patamar de 90% de apropriação do tempo disponível, em horas dedicadas pela mão de obra direta às atividades-fim do Departamento Industrial.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Horas Disponíveis (I_{HD}).

Meta 4.2 – Obter conceitos entre muito bom e ótimo em, pelo menos, 80 % das avaliações de qualidade e eficiência do serviço prestado, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Qualidade e Eficiência (I_{QE}).

Meta 4.3 – Obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos 90 % das avaliações de Tempo de Execução do Serviço, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Tempo de Execução do Serviço (I_{TES}).

Meta 4.4 – Obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos 90 % das avaliações de atendimento e informações prestadas aos clientes, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Suporte ao Cliente (I_{SC}).

Meta 4.5 – Reduzir os Pedidos de Serviços Rejeitados pelos clientes, de forma a não ultrapassar o patamar de 2 % no exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Rejeição (I_R).

Meta 4.6 – Aumentar a produtividade da Atividade Principal de forma que ao final do exercício financeiro o Centro de Reparos obtenha um percentual Superior a 95 % de Pedidos de Serviços Executados.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Produtividade (I_P).

Meta 4.7 – Reduzir os Pedidos de Serviços Retrabalhados, de forma a não ultrapassar o patamar de 2 % no exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Retrabalho (I_{RE}).

OBJETIVO Nº 5 **Gestão de Pessoal**

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio da promoção de um ambiente seguro e saudável, promoção do bem-estar e da satisfação e motivação das pessoas, bem como a identificação das necessidades e o estabelecimento dos planos de desenvolvimento e capacitação.

Meta 5.1 - Atingir um nível de 90% na quantidade de pessoal motivado, pelos padrões da Gestão Pública Empreendedora, em cada exercício financeiro.

A avaliação será semestral, mensurada em junho e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Motivação de Pessoal (I_{MP}).

Meta 5.2 – Reduzir as faltas ocorridas no exercício financeiro, de forma que o percentual de absenteísmo não ultrapasse a 3 %.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de absenteísmo (I_{AB}).

Meta 5.3 – Estabelecer medidas de segurança e o controle interno de prevenção de acidentes, de forma que o número de Acidentes de Trabalho não ultrapasse a 2 no trimestre.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de absenteísmo (I_{AT}).

Meta 5.4 – Estabelecer o programa de treinamento e capacitação, de forma que o número de militares e servidores civis cursados no trimestre alcance 5 % da tripulação.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Capacitação (I_C).

OBJETIVO Nº 6

Gestão de Suprimentos

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio do controle físico e contábil dos itens de SJB “O” estocados no Departamento de Suprimentos, pelo fornecimento dentro do prazo e pela excelência na pesquisa de satisfação.

Meta 6.1 - Obter conceitos entre excelente e muito bom, em pelo menos, 90 % das avaliações de Pesquisa de Satisfação no atendimento do Departamento de Suprimentos, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Pesquisa de Satisfação (I_{SF}).

Meta 6.2 – Atingir a cada trimestre do exercício financeiro, o patamar de 30 % de itens inventariados do total de itens existentes em estoque no Departamento de Suprimentos.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Itens Inventariados (I_{II}).

**ANEXO 2 – BIÊNIO 2007-2008
OBJETIVOS E METAS PACTUADAS**

Para efeitos deste Contrato, ficam pactuados os seguintes objetivos e metas:

**OBJETIVO Nº 1
Manutenção da proficiência operativa do CFN**

Meta 1.1 – Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Motomecanização, conforme abaixo relacionado:

2007	2008
Cumprimento do PROGEM - 2007	Cumprimento do PROGEM - 2008
48 viaturas diversas (administrativas e operativas extra-PROGEM) (*)	48 viaturas diversas (administrativas e operativas extra-PROGEM)
24 Pedidos de Serviços (PS) diversos (**)	24 Pedidos de Serviços diversos (**)

(*) Considerar, nesta meta, reparos e manutenções de viaturas administrativas ou operativas Extra-PROGEM ou em motores de viaturas em volume de serviço, tempo ou de recursos financeiros compatíveis ou similares com os serviços do PROGEM;

(**) Considerar como PS diversos outros serviços de menor monta que não tenham a mesma amplitude dos serviços do PROGEM, incluindo pequenos reparos, manutenções, troca de peças, revisões rápidas, delineamentos, inspeções, pareceres e visitas técnicas, etc.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência da Motomecanização (I_{MOTO})

Meta 1.2 - Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Armamento, conforme abaixo relacionado:

2007	2008
Cumprimento do PROGEM - 2007	Cumprimento do PROGEM - 2008
600 (seiscentos) itens de armamento leve (MB) ou pesado (CFN).	600 (seiscentos) itens de armamento leve (MB) ou pesado (CFN).

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência do Armamento (I_{ARM})

Meta 1.3 - Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Óptica / Eletrônica, conforme abaixo relacionado:

2007	2008
540 (quinhentos e quarenta) equipamentos ópticos / eletrônicos.	540 (quinhentos e quarenta) equipamentos ópticos / eletrônicos.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência da Ótica / Eletrônica (I_{OE})

Meta 1.4- Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Apoio Industrial, conforme abaixo relacionado:

2007	2008
5.400 (cinco mil e quatrocentos) itens diversos.	5.400 (cinco mil e quatrocentos) itens diversos.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência do Apoio Industrial (I_{AI})

OBJETIVO Nº 2

Gestão Orçamentária e Financeira

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de um suporte orçamentário e financeiro eficaz às estratégias, aos planos e aos processos do Centro de Reparos.

Meta 2.1 – Reduzir os gastos com os recursos classificados como despesas administrativas, de forma a obter um percentual inferior a 26%, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Despesas Administrativas (I_{DA}).

Meta 2.2 – Obter um faturamento que suporte os custos, as despesas administrativas e as perdas, e ainda permita obter uma pequena margem de lucro, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Resultado Líquido (I_{RL}).

Meta 2.3 – Reduzir as penas disciplinares, as licenças autorizadas, as faltas e os atrasos, de forma que o percentual das perdas não seja superior a 5 % (cinco).

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Perdas (I_P).

Meta 2.4 – Envidar esforços junto aos clientes para que os serviços prestados sejam liquidados, de forma a não ultrapassar em 3% (três) o percentual das faturas pendentes.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Faturas Pendentes (I_{FP}).

OBJETIVO Nº 3

Gestão de Processos relativos aos Fornecedores

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de seleção e qualificação dos fornecedores, avaliação e retorno do desempenho aos fornecedores, capacitação e desenvolvimento dos fornecedores envolvidos com a consecução das estratégias e com áreas e processos finalísticos e práticas para fortalecer o relacionamento.

Meta 3.1 – Identificar, selecionar e qualificar, os principais fornecedores de bens e serviços, de forma a obter um banco de dados confiável, com o percentual acima de 95 % (noventa e cinco) de fornecedores do Centro de Reparos qualificados.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Qualificação de Fornecedor (I_{QF}).

Meta 3.2 – Envidar esforços junto aos fornecedores para que o percentual de bens e serviços fornecidos dentro do prazo estabelecido seja superior a 90 % (noventa).

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Fornecimento feito dentro do prazo (I_{FDP}).

OBJETIVO Nº 4

Gestão de Produtos e Serviços dos Processos Finalísticos

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de definição, execução, avaliação crítica e melhoria dos processos finalísticos.

Meta 4.1 – Atingir o patamar de 90% de apropriação do tempo disponível, em horas dedicadas pela mão de obra direta às atividades-fim do Departamento Industrial.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Horas Disponíveis (I_{HD}).

Meta 4.2 – Obter conceitos entre muito bom e ótimo em, pelo menos, 80 % das avaliações de qualidade e eficiência do serviço prestado, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Qualidade e Eficiência (I_{QE}).

Meta 4.3 – Obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos 90 % das avaliações de Tempo de Execução do Serviço, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Tempo de Execução do Serviço (I_{TES}).

Meta 4.4 – Obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos 90 % das avaliações de atendimento e informações prestadas aos clientes, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Suporte ao Cliente (I_{SC}).

Meta 4.5 – Reduzir os Pedidos de Serviços Rejeitados pelos clientes, de forma a não ultrapassar o patamar de 2 % no exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Rejeição (I_R).

Meta 4.6 – Aumentar a produtividade da Atividade Principal de forma que ao final do exercício financeiro o Centro de Reparos obtenha um percentual Superior a 95 % de Pedidos de Serviços Executados.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Produtividade (I_P).

Meta 4.7 – Reduzir os Pedidos de Serviços Retrabalhados, de forma a não ultrapassar o patamar de 2 % no exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Retrabalho (I_{RE}).

OBJETIVO Nº 5 Gestão de Pessoal

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio da promoção de um ambiente seguro e saudável, promoção do bem-estar e da satisfação e motivação das pessoas, bem como a identificação das necessidades e o estabelecimento dos planos de desenvolvimento e capacitação.

Meta 5.1 - Atingir um nível de 90% na quantidade de pessoal motivado, pelos padrões da Gestão Pública Empreendedora, em cada exercício financeiro.

A avaliação será semestral, mensurada em junho e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Motivação de Pessoal (I_{MP}).

Meta 5.2 – Reduzir as faltas ocorridas no exercício financeiro, de forma que o percentual de absenteísmo não ultrapasse a 3 %.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de absenteísmo (I_{AB}).

Meta 5.3 – Estabelecer medidas de segurança e o controle interno de prevenção de acidentes, de forma que o número de Acidentes de Trabalho não ultrapasse a 2 no trimestre.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de absenteísmo (I_{AT}).

Meta 5.4 – Estabelecer o programa de treinamento e capacitação, de forma que o número de militares e servidores civis cursados no trimestre alcance 5 % da tripulação.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Capacitação (I_C).

OBJETIVO Nº 6 **Gestão de Suprimentos**

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio do controle físico e contábil dos itens de SJB “O” estocados no Departamento de Suprimentos, pelo fornecimento dentro do prazo e pela excelência na pesquisa de satisfação.

Meta 6.1 - Obter conceitos entre excelente e muito bom, em pelo menos, 90 % das avaliações de Pesquisa de Satisfação no atendimento do Departamento de Suprimentos, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Pesquisa de Satisfação (I_{SF}).

Meta 6.2 – Atingir a cada trimestre do exercício financeiro, o patamar de 30 % de itens inventariados do total de itens existentes em estoque no Departamento de Suprimentos.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Itens Inventariados (I_{II}).

ANEXO 3 – BIÊNIO 2009-2010 OBJETIVOS E METAS PACTUADAS

Para efeitos deste Contrato, ficam pactuados os seguintes objetivos e metas:

OBJETIVO Nº 1 Manutenção da proficiência operativa do CFN

Meta 1.1 – Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Motomecanização, conforme abaixo relacionado:

2009	2010
48 viaturas diversas (administrativas e operativas extra-PROGEM) (*)	48 viaturas diversas (administrativas e operativas extra-PROGEM)
50 Pedidos de Serviços (PS) diversos (**)	50 Pedidos de Serviços diversos (**)

(*) Considerar, nesta meta, reparos e manutenções de viaturas administrativas ou operativas Extra-PROGEM ou em motores de viaturas em volume de serviço, tempo ou de recursos financeiros compatíveis ou similares com os serviços do PROGEM;
(**) Considerar como PS diversos outros serviços de menor monta que não tenham a mesma amplitude dos serviços do PROGEM, incluindo pequenos reparos, manutenções, troca de peças, revisões rápidas, delineamentos, inspeções, pareceres e visitas técnicas, etc.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência da Motomecanização (I_{MOTO})

Meta 1.2 - Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Armamento, conforme abaixo relacionado:

2009	2010
600 (seiscentos) itens de armamento leve (MB) ou pesado (CFN).	600 (seiscentos) itens de armamento leve (MB) ou pesado (CFN).

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência do Armamento (I_{ARM})

Meta 1.3 - Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Óptica / Eletrônica, conforme abaixo relacionado:

2009	2010
540 (quinhentos e quarenta) equipamentos ópticos / eletrônicos.	540 (quinhentos e quarenta) equipamentos ópticos / eletrônicos.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência da Óptica / Eletrônica (I_{OE})

Meta 1.4- Atender a demanda por serviços industriais, na Divisão de Apoio Industrial, conforme abaixo relacionado:

2009	2010
3.500 (três mil e quinhentos) itens diversos.	3.500 (três mil e quinhentos) itens diversos.

A avaliação será anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Proficiência do Apoio Industrial (I_{AI})

OBJETIVO Nº 2

Gestão Orçamentária e Financeira

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de um suporte orçamentário e financeiro eficaz às estratégias, aos planos e aos processos do Centro de Reparos.

Meta 2.1 – Reduzir os gastos com os recursos classificados como despesas administrativas, de forma a obter um percentual inferior a 20%, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Despesas Administrativas (I_{DA}).

Meta 2.2 – Obter um faturamento que suporte os custos, as despesas administrativas e as perdas, e ainda permita obter uma pequena margem de lucro, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Resultado Líquido (I_{RL}).

Meta 2.3 – Reduzir as penas disciplinares, as licenças autorizadas, as faltas e os atrasos, de forma que o percentual das perdas não seja superior a 2,5 % (dois e meio).

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Perdas (I_P).

Meta 2.4 – Envidar esforços junto aos clientes para que os serviços prestados sejam liquidados, de forma a não ultrapassar em 3% (três) o percentual das faturas pendentes.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Faturas Pendentes (I_{FP}).

OBJETIVO Nº 3

Gestão de Processos relativos aos Fornecedores

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de seleção e qualificação dos fornecedores, avaliação e retorno do desempenho aos fornecedores, capacitação e desenvolvimento dos fornecedores envolvidos com a consecução das estratégias e com áreas e processos finalísticos e práticas para fortalecer o relacionamento.

Meta 3.1 – Identificar, selecionar e qualificar, os principais fornecedores de bens e serviços, de forma a obter um banco de dados confiável, com o percentual acima de 95 % (noventa e cinco) de fornecedores do Centro de Reparos qualificados.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Qualificação de Fornecedor (I_{QF}).

Meta 3.2 – Envidar esforços junto aos fornecedores para que o percentual de bens e serviços fornecidos dentro do prazo estabelecido seja superior a 90 % (noventa).

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Fornecimento feito dentro do prazo (I_{FDP}).

OBJETIVO Nº 4

Gestão de Produtos e Serviços dos Processos Finalísticos

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de definição, execução, avaliação crítica e melhoria dos processos finalísticos.

Meta 4.1 – Atingir o patamar de 90% de apropriação do tempo disponível, em horas dedicadas pela mão de obra direta às atividades-fim do Departamento Industrial.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Horas Disponíveis (I_{HD}).

Meta 4.2 – Obter conceitos entre muito bom e ótimo em, pelo menos, 80 % das avaliações de qualidade e eficiência do serviço prestado, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Qualidade e Eficiência (I_{QE}).

Meta 4.3 – Obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos 90 % das avaliações de Tempo de Execução do Serviço, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Tempo de Execução do Serviço (I_{TES}).

Meta 4.4 – Obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos 90 % das avaliações de atendimento e informações prestadas aos clientes, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Suporte ao Cliente (I_{SC}).

Meta 4.5 – Reduzir os Pedidos de Serviços Rejeitados pelos clientes, de forma a não ultrapassar o patamar de 2 % no exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Rejeição (I_R).

Meta 4.6 – Aumentar a produtividade da Atividade Principal de forma que ao final do exercício financeiro o Centro de Reparos obtenha um percentual Superior a 95 % de Pedidos de Serviços Executados.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Produtividade (I_P).

Meta 4.7 – Reduzir os Pedidos de Serviços Retrabalhados, de forma a não ultrapassar o patamar de 2 % no exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Retrabalho (I_{RE}).

OBJETIVO Nº 5

Gestão de Pessoal

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio da promoção de um ambiente seguro e saudável, promoção do bem-estar e da satisfação e motivação das pessoas, bem como a identificação das necessidades e o estabelecimento dos planos de desenvolvimento e capacitação.

Meta 5.1 - Atingir um nível de 90% na quantidade de pessoal motivado, pelos padrões da Gestão Pública Empreendedora, em cada exercício financeiro.

A avaliação será semestral, mensurada em junho e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Motivação de Pessoal (I_{MP}).

Meta 5.2 – Reduzir as faltas ocorridas no exercício financeiro, de forma que o percentual de absenteísmo não ultrapasse a 3 %.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de absenteísmo (I_{AB}).

Meta 5.3 – Estabelecer medidas de segurança e o controle interno de prevenção de acidentes, de forma que o número de Acidentes de Trabalho não ultrapasse a 2 no trimestre.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de absenteísmo (I_{AT}).

Meta 5.4 – Estabelecer o programa de treinamento e capacitação, de forma que o número de militares e servidores civis cursados no trimestre alcance 5 % da tripulação.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Capacitação (I_C).

OBJETIVO Nº 6 **Gestão de Suprimentos**

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio do controle físico e contábil dos itens de SJB "O" estocados no Departamento de Suprimentos, pelo fornecimento dentro do prazo e pela excelência na pesquisa de satisfação.

Meta 6.1 - Obter conceitos entre excelente e muito bom, em pelo menos, 90 % das avaliações de Pesquisa de Satisfação no atendimento do Departamento de Suprimentos, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Pesquisa de Satisfação (I_{SF}).

Meta 6.2 – Atingir a cada trimestre do exercício financeiro, o patamar de 30 % de itens inventariados do total de itens existentes em estoque no Departamento de Suprimentos.

A avaliação será trimestral, mensurada em junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Itens Inventariados (I_{II}).

OBJETIVO Nº 7 **Gestão dos Programas**

Buscar continuamente a excelência na Gestão Pública Empreendedora, por meio de controle e acompanhamento dos programas de gestão estruturantes da Qualidade.

Meta 7.1 - Obter conceitos ótimo e muito bom, em pelo menos noventa por cento das avaliações das incumbências quanto aos preceitos do Programa 5S, em cada exercício financeiro.

A avaliação será trimestral, mensurada em março, junho, setembro e dezembro de cada ano, por meio do Indicador do Programa 5S (I_{5S}).

Meta 7.2 - Estabelecer o planejamento da necessidade de substituição dos equipamentos, de forma que o número de equipamentos substituídos atinja no mínimo noventa por cento da planejada no ano.

A avaliação anual, mensurada em dezembro de cada ano, por meio do Indicador de Modernização do Parque Industrial (I_{MPI}).

ANEXO 4 – PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO **PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO**

1) Introdução ao Estudo de Caso e Finalidade do Protocolo:

Este protocolo tem por finalidade orientar o estudo previsto no projeto de pesquisa, aumentando o seu grau de confiabilidade. Os trabalhos de campo serão conduzidos no Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais (unidade de análise). Endereço: Avenida Brasil, 14.500, Parada de Lucas, Rio de Janeiro-RJ. Autorização para proceder ao estudo de caso solicitada e obtida junto ao Comando da unidade militar em abril de 2010.

Questão de pesquisa: como pode ser aplicado o *momentum accounting* em organização militar prestadora de serviços da Marinha?

Justificativa para a seleção do caso: possibilidade de maior aproveitamento das informações registradas nas demonstrações contábeis das OMPS, no âmbito das decisões estratégicas da organização. Dessa forma, busca-se minimizar a ocorrência de decisões estruturadas de maneira pouco científicas ou com base em paradigmas não condizentes com a realidade, podendo causar efeitos colaterais indesejáveis que ameaçam a continuidade da organização.

Proposições:

- a) Descrever o funcionamento do sistema OMPS, bem como a estruturação e dinâmica do plano de gestão estratégica desenvolvido pelo Cresumar.
- b) Confirmar a evidenciação imediata da perda da possibilidade de produzir rendimento;
- c) Verificar a viabilidade de se considerar “forças”, independentes de outros setores (Riqueza, Momentum e Benefício), que provocam alterações no momentum do rendimento;
- d) Verificar a viabilidade do uso do conceito de “utilização da riqueza adquirida”, com foco na maximização dos benefícios que advenham dessa utilização;
- e) Verificar a possibilidade de facilitação na extração e na interpretação de informações contábeis de cunho estratégico; e
- f) Confirmar eventual utilidade para o gestor público das informações extraídas das demonstrações contábeis, por meio do uso do conceito estudado, por ocasião da tomada de decisão.

Itens da fundamentação teórica	Leituras relevantes
A contabilidade multidimensional de Yuji Ijiri	IJIRI, Yuji. A reliability comparison of the measurement of wealth, income and force. <i>Accounting Review</i> , Vol. 59, nº 1. 1984. IJIRI, Yuji. A framework for triple-entry bookkeeping. <i>Accounting Review</i> , Vol. 61, nº 4. 1986.

	<p>IJIRI, Yuji. Three postulates of momentum accounting. Accounting Horizons, march, 1987.</p> <p>IJIRI, Yuji. Momentum accounting and managerial goals on impulses. Management Science, Vol. 34, nº 2, 1988.</p> <p>IJIRI, Yuji. Momentum Accounting and triple-entry bookkeeping: exploring the dynamic structure of accounting measurements. Florida: American Accounting Association, 1989.</p>
Críticas ao <i>momentum accounting</i>	<p>ROCHA, Armandino. Contributo da contabilidade multidimensional para a análise e informação empresarial. Itajaí: Ed. Univali; Blumenau: FURB, 2000.</p> <p>ROCHA, Armandino. ...Até à contabilidade multidimensional de Yuji Ijiri. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2007.</p> <p>RICCIO, Edson Luiz. O momentum accounting e seu potencial de informação para o gestor. V Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Fortaleza, 1998.</p> <p>FERREIRA, Aracéli C. S.; MORAIS, M. O. ; SILVA, M. C.; SANTOS, R. R. Análise integrada de indicadores em três dimensões: um caso de momentum aplicado a uma empresa. Revista de informação contábil (UFPE), v. 3, p. 99-112, 2009.</p>
A sistemática OMPS e o CrepSupEspCFN	MARINHA DO BRASIL. SGM-304 Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadora de Serviços (OMPS) – Volumes I e II. 1ª Edição, 2008.
O potencial estratégico da contabilidade	<p>B. RYAN, Strategic Accounting for Management. P. Brownell, Research Methods in Management Accounting. Thompson, 1995.</p> <p>SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. Gestão Estratégica de Custos. Rio de Janeiro. Ed. Campus, 1995.</p> <p>PADOVEZE, Clóvis Luis. Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thomson Learning, 2003.</p> <p>IUDÍCIBUS, Sérgio. A Gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade. Brasília, Revista Brasileira de Contabilidade, nº 100, jul/ago., p.30-31, 1996.</p> <p>FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. A contabilidade estratégica e o mundo dos negócios. Boletim do IBRACON, ano XV,</p>

	n. 171, p. 2-5, ago., 1992.
Gestão pública e a avaliação das informações contábeis	<p>SLOMSKI, Valmor. Mensuração do Resultado Econômico em Entidades Públicas: Uma Proposta. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA/USP, 1996.</p> <p>SHIMIZU, T. Decisão nas organizações: introdução aos problemas de decisão encontrados nas organizações e nos sistemas de apoio à decisão. São Paulo: Atlas, 2001.</p> <p>ANTHONY, R. & HERLINGER, R. E. Management Control in Nonprofit Organization, Richard Irwin, Inc. 1980.</p> <p>BOLTON, Mike. Public sector performance measurement: delivering greater accountability. Work Study. Vol. 52; nº 01, p.p. 20-24. 2003.</p> <p>MONTEIRO, Watson de A. Indicadores financeiros como expressão do planejamento estratégico. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Pós Graduação em Administração. Universidade de Brasília – UnB, Brasília, 2001. (orientador: César Augusto Tibúrcio Silva)</p> <p>BURKHEAD, Jesse, Orçamento Público, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro.</p> <p>SILVA, Lino Martins. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública. 8a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009. v. 1. 366 p.</p>

2) Procedimentos de Coleta de Dados:

Locais a visitar - contato	Plano de coleta de dados	Providências anteriores
Secretaria do Comando – Comandante - CMG (FN)	<p>-Evidenciar a dificuldade em extrair e interpretar informações contábeis de caráter estratégico - entrevista ao Comandante.</p> <p>-Evidenciar relação existente entre os dados (2ª proposição) – coleta de documentos (relatórios trimestrais OMPS e do contrato de autonomia de gestão).</p>	Agendar data; Preparar questões
Departamento de Intendência - Cheint	-Evidenciar a dificuldade em extrair e interpretar informações contábeis de caráter estratégico - entrevista	Agendar data; Preparar questões

	ao Cheint.	
Divisão de Contabilidade – Encarregado	-Evidenciar relação existente entre os dados (2ª proposição) – coleta de documentos (relatórios) – arquivos (planilhas de controle).	Disponibilizar computador
Seção de Execução Financeira – Agente Financeiro	-Evidenciar relação existente entre os dados (2ª proposição) – coleta de documentos (relatório de gestão) – arquivos (registros SIAFI).	Disponibilizar computador; solicitar acesso ao SIAFI
Setor de informática – Oficial de Informática	-Evidenciar a dificuldade em extrair e interpretar informações contábeis de caráter estratégico – observação direta – verificar abrangência do sistema gerencial utilizado.	Agendar data; disponibilizar computador

3) Questões de Estudo de Caso:

a) Uso de informações contábeis em decisões estratégicas:

- As informações contábeis são usadas na formulação de indicadores financeiros? Como são usadas? Fontes: entrevistas; documentos.
- O planejamento estratégico considera as informações contábeis? Fonte: entrevistas; documentos.
- As informações contábeis subsidiam o gestor público, por ocasião da tomada de decisão de cunho estratégico? Fonte: relatórios; entrevistas.
- As demonstrações contábeis produzem informações estratégicas de extração e interpretação fáceis? entrevistas; documentos.

b) Dados das demonstrações contábeis e dados reais:

- A execução financeira processa todos os gastos da unidade com a produção industrial? Fontes: entrevistas; documentos, arquivo.
- São facilmente identificados os gastos dos principais setores da organização? Fontes: documentos, arquivo.
- Os dados contábeis tratados pelo *momentum accounting* apresentam relação verificável com os dados reais (gastos)? Fontes: documentos, arquivo.

4) Esboço do Relatório de Estudo de Caso:

- Exposição da prática da Organização no trato das informações contábeis de caráter estratégico.
- Expor resultados alcançados até o momento.
- Demonstrar contribuições e viabilidade da aplicação da contabilidade multidimensional.