

Proposta de novos indicadores para as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) da Marinha do Brasil

Mauro Tavares dos Santos Junior¹
Luiz Sergio Carvalho de Mello¹
Isabelle Leal da Silva Cardoso¹
Thaís Frisso Miras²

RESUMO ESTRUTURADO

Introdução/Problematização: o Sistema OMPS foi criado sob a ótica da Administração Pública Gerencial buscando uma nova cultura gerencial na Marinha, calcada na apuração de custos e na avaliação de desempenho. Em que pese seus méritos gerenciais, o Sistema OMPS tem sido alvo de estudos que visam sua modernização, com a proposição de modificações que demandam a substituição de alguns dos indicadores de desempenho empregados no acompanhamento destas organizações.

Objetivo/proposta: o objetivo da pesquisa é propor indicadores econômico-financeiros para as OMPS-I relacionadas à manutenção e construção de Navios, com base nos preceitos do *Balanced Scorecard* (BSC), que possuam valor gerencial para a tomada de decisão e possam substituir os indicadores vigentes no caso de implementação das medidas de modernização em estudo.

Procedimentos Metodológicos: a metodologia empregada constituiu-se de duas etapas: a primeira, destinada a levantar e selecionar os indicadores a serem propostos, utilizando a pesquisa bibliográfica; e a segunda etapa, de validação, na qual os indicadores propostos foram calculados com bases em dados reais disponíveis nos sistemas contábeis da Marinha, com vistas a avaliação da exequibilidade de sua aplicação.

Principais Resultados: os resultados obtidos culminaram na proposição de três indicadores, dos quais apenas o indicador referente à mensuração de “*Market Share*” se mostrou inexecutável. Os demais indicadores propostos, atinentes à inadimplência de clientes e ao retorno em relação aos gastos estruturais foram considerados adequados e aplicáveis à dinâmica econômico-financeira das OMPS.

Considerações Finais/Conclusão: sistemas de mensuração de desempenho são dinâmicos e devem acompanhar a evolução das organizações e do ambiente em que atuam. Os desafios gerenciais pelos quais as OMPS passam representam oportunidades para melhorar este e outros aspectos da gestão destas unidades militares. Neste sentido, esta pesquisa pode ser considerada um ponto de partida na busca pelo aperfeiçoamento dos instrumentos de controle aplicados a esta parcela da Marinha.

Contribuições do Trabalho: o trabalho se justifica pela escassez de pesquisas abrangentes que explorem os indicadores de desempenho econômico-financeiros no contexto das Forças

¹ Mestre pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)/Diretoria de Finanças da Marinha.

² Mestranda pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)/Diretoria de Finanças da Marinha.

Armadas. Neste contexto, a pesquisa contribui para ampliar o conhecimento sobre indicadores de desempenho no setor público, tema que vem ganhando importância na administração pública brasileira ao longo dos anos.

Palavras-Chave: Sistema OMPS; Indicadores de Desempenho; Marinha do Brasil.

1 Introdução

Preparar e aplicar o Poder Naval é parte intrínseca da missão da Marinha do Brasil (MB). Para atender aos requisitos do preparo do Poder Naval, a MB mantém um conjunto de unidades militares destinadas a reparar os seus Navios e respectivos sistemas, com o propósito de mantê-los em condições de plena operação. Estas organizações militares são denominadas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e o modelo de gestão que utilizam compõe o sistema OMPS (SANTOS *et al.*, 2013; OLIVEIRA FILHO; FADUL, 2006).

O sistema OMPS, também conhecido como sistemática OMPS, foi concebido sob os preceitos da Administração Pública gerencial e, dentre outros objetivos, buscava instituir uma nova cultura de gestão na MB. Sob esta ótica, foi estabelecido que as OMPS passassem a cobrar das OM a quem prestam serviços, denominadas genericamente “clientes”, a execução dos serviços prestados e se mantivessem em funcionamento exclusivamente por meio dos recursos arrecadados com sua produção. Esta medida, segundo Fonseca e Silva (2009), almejava instituir um aspecto empresarial à atuação das OMPS, trazendo uma arquitetura organizacional que guardasse similaridade com o relacionamento “fornecedor x cliente”, observado no mercado privado, incentivando, assim, a busca por eficiência.

Em que pese os bons resultados gerenciais alcançados desde a sua criação, em 1994, a sistemática OMPS vem apresentando alguns gargalos em seus processos. Dentre eles, o mais relevante é a questão dos preços praticados, causados, principalmente, em função de os recursos orçamentários destinados à manutenção dos Navios estarem cada vez mais restritos. Com isso, as OMPS têm sido obrigadas a repassar, nos preços cobrados, parcelas cada vez maiores de seus custos, onerando de maneira indesejável as OM clientes (SANTOS JUNIOR, 2018).

Para minimizar este problema, a Alta Administração Naval determinou que se iniciassem estudos para a modernização da sistemática OMPS (BRASIL, 2022). Uma das ações em estudo é a alteração no seu fluxo orçamentário, o qual passaria a incluir as OMPS no orçamento discricionário e eliminaria, assim, a cobrança de taxas e índices de seus clientes na MB. Essa mudança proporcionará uma redução nos preços a serem cobrados, haja vista que são estabelecidos na fase de planejamento do exercício financeiro e visam cobrir os gastos frente à estimativa de serviços a serem prestados (BRASIL, 2019).

Um dos aspectos mais impactados pela citada modificação refere-se ao processo de avaliação de desempenho das OMPS, pois os indicadores econômico-financeiros, atualmente em vigor são, em sua maioria, baseados na confrontação entre o faturamento, composto pela cobrança dos custos diretos incorridos e as taxas e índices operacionais; e os gastos incorridos (custos e despesas) (DE OLIVEIRA *et al.*, 2016). Assim, a proposição da extinção das taxas e índices, embora simplifique a contabilidade das OMPS, demandará a construção de novos indicadores que permitam à Alta Administração Naval acompanhar a saúde financeira das OMPS.

Com base neste contexto, esta pesquisa tem como objetivo propor novos indicadores econômico-financeiros que sejam capazes de avaliar o desempenho das OMPS com a nova configuração orçamentária prevista para a Sistemática OMPS. O trabalho se justifica pela escassez de pesquisas abrangentes que explorem os indicadores de desempenho econômico-financeiros no contexto das Forças Armadas.

A relevância desta pesquisa se baseia na influência que as OMPS, em especial aquelas classificadas como Industriais (OMPS-I), possuem sobre a capacidade operativa da MB, gerenciando ou executando diretamente a manutenção dos Navios da Força. Ademais, o acompanhamento e aprimoramento da gestão destas OM também é relevante em função dos

vultosos recursos orçamentários gerenciados sob a égide da sistemática OMPS, os quais, de acordo a Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), OM responsável pela consolidação dos resultados contábeis das OMPS, as OMPS faturaram, em 2021, cerca de R\$ 900 milhões.

2 Fundamentação Teórica

2.1 O Sistema OMPS e a cultura gerencial na MB

No início da década de 90, a MB apresentou preocupação com os sucessivos resultados financeiros negativos produzidos por suas organizações industriais e prestadoras de serviço. Além disso, a falta de informações sobre a situação econômica e patrimonial, que permitisse a identificação e avaliação adequadas das diversas atividades desenvolvidas nessas organizações, evidenciava a necessidade de instituir um sistema para mensuração dos custos para estas organizações (SANTOS *et al.*, 2013).

Diante deste cenário, foi criado, em 1994, o sistema OMPS, buscando-se o aprimoramento dos controles internos e a determinação mais eficiente dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços (BRASIL, 2020). A implantação do sistema OMPS foi calcada em duas ferramentas básicas: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos. A utilização dessas ferramentas permitiu a visualização dos reais custos dos serviços prestados pelas OMPS, assim como subsidiou a análise da necessidade estratégica da manutenção das organizações incluídas na sistemática (BRASIL, 2020).

Mais que apenas um sistema de custos, o sistema OMPS se propôs a transformar a cultura de gestão da Força, dotando as OMPS de flexibilidade e adaptabilidade ao ambiente marcado por constantes mudanças. O propósito era desenvolver nestas unidades a criatividade e agilidade, características do setor privado, de tal modo que, mesmo diante das crescentes dificuldades orçamentárias vividas pela Marinha, elas fossem capazes de obter reduções de custos, mantendo o nível de atividade inalterado (SANTOS *et al.*, 2013).

Conceitualmente, uma OMPS é uma organização militar que presta serviços a outras organizações militares e, eventualmente, a órgãos extra-Marinha, cobrando pelos serviços prestados na área industrial (OMPS-I) ou de ciência e tecnologia (OMPS-C) (BRASIL, 2020).

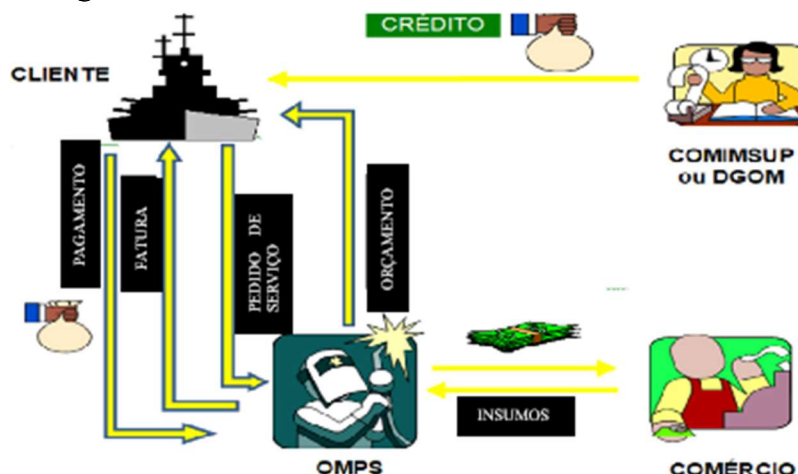
De acordo com Santos Junior (2018), como forma de incentivar uma postura pró-ativa e a busca pela produtividade nestas OM, a Marinha estabeleceu que as OMPS não recebessem recursos orçamentários diretamente para seu custeio, pois a sua única fonte de financiamento deveria ser obtida mediante o faturamento de seus serviços. Para poder realizar investimentos, as OMPS são autorizadas a cobrar taxas sobre seus custos, que funcionam de modo similar à margem de lucro das instituições empresariais.

Ao discutir a cobrança pelos serviços prestados pelas OMPS, Silva e Graciliano (2010, p. 10) ressaltam que as OMPS não visam lucro, pois isso “oneraria a própria Marinha, que é o seu principal cliente, devendo a OMPS, portanto, faturar apenas o necessário para cobrir os seus gastos”. Desta maneira, as taxas operacionais são fixadas pelos Comandos superiores das OMPS, com base na avaliação da estrutura de custos de cada uma destas unidades.

Para Oliveira e Fadul (2006), a dinâmica financeiro-orçamentária de uma OMPS pode ser descrita da seguinte maneira: uma OM cliente demanda um serviço ou produto da alçada da OMPS, que faz o delineamento e apresenta o orçamento; caso o cliente concorde com o orçamento, a OMPS é contratada e solicita a indicação de recursos financeiros para execução do serviço/produto. A OMPS utiliza os recursos orçamentários indicados para executar os serviços contratados e, à medida que as etapas físicas sejam prontificadas, registra o

faturamento e apropria os custos incorridos. O fluxo financeiro-orçamentário do sistema OMPS está resumido na Figura 1.

Figura 1 - Modelo de fluxo financeiro do sistema OMPS



Fonte: Santos Junior (2018).

Embora não seja obrigado a contratar a OMPS, o cliente interno possui algumas vantagens ao fazê-lo, como não precisar realizar os morosos procedimentos licitatórios, maior segurança quanto ao cumprimento do contrato e facilidade de contato entre os gerentes e pessoal envolvido, uma vez que todos fazem parte da mesma instituição (SANTOS JUNIOR, 2018).

De acordo com Baptista e Silva (2010), a cobrança pelos serviços elaborados pelas OMPS é baseada nos custos totais de produção. A sistemática OMPS se utiliza do custeio por absorção ou tradicional, o qual caracteriza-se pela classificação dos custos em função do objeto de custo (em diretos e indiretos). Embora seja baseado nos custos, o sistema de precificação das OMPS se faz de maneira estimada, referindo-se às estimativas de custos e não propriamente aos custos incorridos.

O arcabouço conceitual que regula o Sistema OMPS prevê a cobrança de taxas operacionais sobre os custos incorridos, as quais são instituídas com o propósito de cobrir despesas administrativas, perdas e gerar uma margem de retorno que permita a realização de investimentos de pequeno vulto (BRASIL, 2020).

Na visão de Santos Junior (2018), a questão da aplicação de taxas e índices não é somente um mecanismo contábil para faturamento, mas é o ponto crucial para o funcionamento da dinâmica orçamentária e financeira que suporta o Sistema OMPS. Assim, quando excessivamente altos, as taxas e índices cobrados desestimulam a contratação e promovem ociosidade das OMPS, porém quando fixadas em patamares exageradamente baixos não permitem a recuperação dos custos indiretos e despesas administrativas, afetando a manutenção da infraestrutura da OMPS e, por conseguinte, sua capacidade de atender à MB.

A instituição de um sistema de custeio, tal como descrito nesta subseção, foi pedra fundamental na constituição do Sistema OMPS, permitindo, dentre outras vantagens, conhecer o custo real de posse da OMPS e subsidiar decisão sobre extinção de uma OM ou atividade (SILVA, 2016). Entretanto, os custos também possibilitaram o estabelecimento de mecanismos de avaliação de desempenho, conforme será explorado na próxima subseção.

2.2 Avaliação de desempenho no Sistema OMPS

Um dos aspectos mais importantes advindos da criação da sistemática OMPS foi o desenvolvimento de indicadores de desempenho econômicos e financeiros. Para Alonso (1999), uma avaliação de desempenho efetiva no setor público demanda o conhecimento dos custos incorridos pelos diversos órgãos no desenvolvimento da atividade estatal. Sob este enfoque, a instituição de um sistema de apuração de custos, decorrente da criação da sistemática OMPS, permitiu que a MB, de maneira inovadora até então, estabelecesse um mecanismo efetivo de avaliação de desempenho de suas unidades produtoras.

A publicação SGM-307 – Normas sobre o Sistema de Custos da Marinha do Brasil - prevê que as OMPS devem medir seus desempenhos com vistas a: (i) avaliar o atendimento aos requisitos dos clientes/usuários; (ii) avaliar o atendimento aos requisitos da organização; e (iii) ter um instrumento efetivo de gerenciamento, a fim de identificar deficiências e oportunidades de melhorias (BRASIL, 2020).

De acordo com Santos *et al.* (2013), os indicadores de desempenho das OMPS estão baseados em quatro demonstrativos contábeis, produzidos a partir de levantamentos dos registros efetuados pelas OMPS no SIAFI, os quais são: o Demonstrativo de Resultado do Período (DRP), Demonstrativo de Mão de Obra (DMO), Demonstrativo de Prazo Médio de Renovação de Estoques (PMRE) e o Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE).

Conforme apontam Baptista e Silva (2010), a avaliação dos indicadores das OMPS é orientada por um sistema de faixas de relevância, classificadas em quatro níveis, identificados por cores, sendo que o verde corresponde à normalidade, o amarelo à situação de atenção, o laranja remete à situação de alerta e o vermelho indica a necessidade de acompanhamento para identificação e correção dos problemas. A Figura 2 mostra um exemplo de como as faixas de relevância são utilizadas para a avaliação dos indicadores do DRP:

Figura 2 – Faixas de relevância para os indicadores das OMPS

Principais Indicadores Considerados		Faixas Inferiores			Normalidade	Faixas Superiores		
		Averiguar	Alerta	Atenção		Atenção	Alerta	Averiguar
1	Resultado Bruto/ (Faturamento – Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 35\%$	$35\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
2	Resultado Operacional/ (Custos + Despesas Administrativas)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
3	Resultado Líquido/ (Faturamento – Descontos)	$x < -10\%$	$-10\% \leq x < -5\%$	$-5\% \leq x < 0\%$	$0\% \leq x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$x > 15\%$
4	Descontos Concedidos /Faturamento				$0\% \leq x \leq 10\%$	$10\% < x \leq 15\%$	$15\% < x \leq 20\%$	$x > 20\%$
5	Despesas Administrativas/Custos				$0\% \leq x \leq 20\%$	$20\% < x \leq 30\%$	$30\% < x \leq 40\%$	$x > 40\%$
6	Perdas/Custos				$0\% \leq x \leq 2,5\%$	$2,5\% < x \leq 5\%$	$5\% < x \leq 10\%$	$x > 10\%$

Fonte: Baptista e Silva (2010).

O processo de avaliação de desempenho das OMPS é gerenciado pela Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), órgão denominado setorial de custos da MB (SANTANA; CORREA, 2014). Trimestralmente, a DFM procede a análise dos demonstrativos e dos indicadores das OMPS e os consolida no Relatório Econômico-Financeiro (REF), o qual é apresentado ao Conselho Financeiro e Administrativo da Marinha (COFAMAR) para avaliação

do panorama das OMPS e subsídio ao processo decisório no âmbito da Alta Administração Naval (SANTOS *et al.*, 2013). O sistema de indicadores das OMPS é composto por nove indicadores, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 - Indicadores do Sistema OMPS

Demonstrativo	Indicadores	Baseado em
Demonstrativo de Resultado do Período (DRP)	Resultado Bruto / (Faturamento - Descontos)	Resultado (“lucro”)
	Receita Operacional / (Custos + Despesas Administrativas)	Resultado (“lucro”)
	Resultado Líquido / (Faturamento - Descontos)	Resultado (“lucro”)
	Descontos Concedidos / Faturamento	Resultado (“lucro”)
	Despesas Administrativas / Custos	Custos
	Perdas/Custos	Custos
Demonstrativo de Mão De obra (DMO)	(Mão De obra Faturável – Mão De obra Faturada) / Mão De obra Faturável	Custos (mão de obra)
Prazo Médio de Renovação de Estoque (PMRE)	Prazo Médio de Renovação de Estoque (PMRE) = 180 / (Material Consumido/Estoque Médio)	Giro de estoque
Demonstrativo de Gastos Estruturais (DGE)	Gastos de Posse Estratégica / Gastos Totais	Custos

Fonte: Adaptado de Santos *et al.* (2013).

Ao analisar a composição dos indicadores das OMPS, Santos Junior (2018) afirma que há uma predominância de indicadores voltados para a mensuração de custos e resultado. Tal panorama indica que, com a extinção das taxas e índices, uma parcela expressiva dos indicadores em vigor, notadamente os baseados em “resultado”, deverá ser descontinuado, dada a tendência de que o valor faturado junto aos clientes (baseado apenas nos custos diretos) seja praticamente igual ao custo direto incorrido, levando o resultado a zero.

3 Método de Pesquisa

3.1 Método

Segundo a classificação proposta por Vergara (2010), quanto à finalidade, esta pesquisa pode ser categorizada como aplicada, pois tem como objetivo avaliar indicadores de desempenho adequados para a evolução orçamentária e financeira do Sistema OMPS. O estudo realizado incorpora elementos de pesquisa bibliográfica, utilizados para embasar o tema, e de pesquisa documental, empregada na coleta de dados (VERGARA, 2010).

A metodologia utilizada nesta pesquisa pode ser segmentada em duas etapas: a primeira, destinada a levantar e selecionar os indicadores a serem propostos, utilizando a pesquisa bibliográfica; e, a segunda etapa, de validação, na qual os indicadores propostos foram calculados com bases em dados reais disponíveis nos sistemas contábeis da MB, com vistas a avaliação da exequibilidade de sua aplicação. Por questão de sigilo das informações, os nomes das OMPS analisadas serão omitidos, sendo estas identificadas apenas por números sequenciais.

Em julho de 2022, a MB computava 20 OMPS em sua estrutura organizacional, as quais são classificadas em OMPS-I (OMPS Industriais) e OMPS-C (OMPS de Ciência e Tecnologia). Nesse sentido, o escopo desta pesquisa limitar-se-á às OMPS Industriais (OMPS-I) relacionadas à atividade de construção e manutenção de Navios, por serem o grupo de OMPS mais relevante, em termos de materialidade, representando o maior montante de recursos geridos, e estratégicos, visto contribuírem diretamente para a prontidão do Poder Naval.

Outro ponto que orientou a limitação do estudo às OMPS-I é a homogeneidade deste grupo, composto por OM que possuem condições mercadológicas e estratégicas similares entre si e não observadas nas demais OMPS.

3.2 Coleta dos dados: identificação, seleção e adaptação de indicadores

Para a proposição dos indicadores, optou-se pela adaptação de indicadores já existentes, que possam, com pequenas modificações, adequar-se ao funcionamento das OMPS. Assim, como base para a seleção, foram utilizados indicadores de desempenho empregados sob a ótica do *Balanced Scorecard* (BSC). Criado por Robert Kaplan e David Norton, em 1992, o BSC pode ser definido como um sistema de gestão que busca traduzir a estratégia das organizações num conjunto de medidas de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

Em sua configuração original, o BSC utilizava quatro perspectivas, cuja pretensão era equilibrar e organizar todos os objetivos e indicadores organizacionais, as quais são: financeira; do cliente; dos processos internos; e, do aprendizado e crescimento. Com o tempo, estas perspectivas foram sendo adaptadas às peculiaridades de cada organização, com a ressalva de que se mantivesse o balanceamento entre elas, o que acabou ampliando seu escopo (KAPLAN; NORTON, 1997).

Ainda de acordo com os autores, o BSC destaca os processos mais críticos para a obtenção de um desempenho superior, o que ocorre pela identificação dos processos estratégicos, ou seja, aqueles cuja excelência deve ser buscada de forma a garantir que a estratégia organizacional seja bem-sucedida. A amplitude e efetividade do BSC como sistema de mensuração de desempenho foram as características determinantes para sua utilização como base da etapa de seleção de indicadores.

Para selecionar os indicadores do BSC mais relevantes para esta pesquisa, foi realizado um levantamento com base em artigos científicos relacionados ao “*Balanced Scorecard*”, pesquisados nas bases científicas eletrônicas do Google Acadêmico e do *Scientific Periodicals Electronic Library* (Spell). Na pesquisa, realizada entre os dias 04 e 07 de julho de 2022, foram selecionados apenas artigos em língua portuguesa publicados nos últimos cinco anos e utilizado como chave da pesquisa o termo “*Balanced Scorecard*” no título, ordenando-se os resultados por relevância.

A pesquisa retornou, respectivamente, 7.500 e 176 artigos, sendo selecionados para análise os 20 artigos mais relevantes, com base na quantidade de citações, de cada uma das bases. Em seguida, dentre os artigos selecionados, foram levantados os indicadores mais citados em cada perspectiva do BSC, resultando em 27 indicadores.

Segundo Bahia (2021), a elaboração de indicadores de desempenho deve almejar o maior grau possível de aderência a algumas propriedades que caracterizam uma boa medida de desempenho, chamadas atributos. Adicionalmente, ao elencar os atributos de um indicador de desempenho, Caldeira (2018) menciona que dificilmente um indicador apresenta, cumulativamente, todos os atributos desejáveis, mas que cabe ao gestor promover os principais e buscar, ao longo do tempo, o aprimoramento dos demais atributos.

Neste contexto, a segunda fase da proposição dos indicadores consistiu em selecionar os indicadores adaptáveis ao Sistema OMPS, com base nos atributos considerados como prioritários.

O primeiro critério eleito para seleção foi a Disponibilidade, que consiste na possibilidade de coletar os dados do indicador de maneira fácil e rápida (BAHIA, 2021). Na escolha dos indicadores, assumiu-se a premissa de que os dados para cálculo devem estar

disponíveis na dinâmica orçamentária, financeira e patrimonial vigente, já sendo registrados regularmente no SIAFI. Esta premissa visa permitir que, uma vez implementada a proposta de modificação da Sistemática OMPS, o novo sistema de avaliação de desempenho possa responder de maneira imediata, sem a necessidade da instituição de novos procedimentos ou aumento da carga administrativa das OMPS. Esta premissa também se relaciona com os atributos da Economicidade e Tempestividade.

Como consequência da premissa assumida, indicadores cujas variáveis de cálculo não são registradas no SIAFI ou em outro sistema corporativo ou estruturante ou que não possam ser adaptados para utilizarem variáveis registradas nestes sistemas, foram descartados.

O segundo atributo considerado prioritário na seleção dos indicadores foi o da Utilidade, que para Bahia (2021), significa a capacidade do indicador em auxiliar a tomada de decisão. Assumiu-se que os novos indicadores devem ser capazes de evidenciar um aspecto da gestão das OMPS relevante o suficiente para ser apreciado pela Alta Administração Naval fornecendo um panorama amplo, porém sucinto do desempenho destas organizações.

Nesse contexto, indicadores voltados às questões excessivamente operacionais, muito específicas ou que não possam ser avaliados comparativamente entre as OMPS também foram descartados. Como resultado desta segunda etapa, três indicadores foram considerados aptos a serem adaptados para avaliação das OMPS. Foi realizada a adaptação dos indicadores selecionados, culminando na proposição dos indicadores relacionados no Quadro 2.

Quadro 2 - Indicadores propostos para o Sistema OMPS

Indicador Original	Indicador Adaptado	Cálculo do Indicador	Descrição
Porcentagem de Clientes em Atraso	Índice de Inadimplência (IInad)	Volume de Faturas de Clientes em aberto / Total Faturado no período	Indica o grau de inadimplência dos clientes
Retorno sobre o Investimento (ROI)	Índice de Retorno sobre os Gastos Estruturais (IRGE)	Faturamento/Montante de recursos recebidos pela OMPS no Plano de Ação (PA)	Indica o retorno gerado, em serviços prestados, da OMPS frente ao custo estrutural de manutenção.
“Market Share”	Índice de Market Share (IMS)	Faturamento oriundo do PROGEM / Total de recursos liquidados do PROGEM	Indica se a OMPS tem conseguido manter sua parcela do mercado interno da MB

Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

O propósito gerencial almejado e o detalhamento sobre os cálculos dos indicadores propostos serão analisados a seguir.

3.2.1 Índice de Inadimplência (IInad)

Este indicador, como evidenciado na nomenclatura sugerida, pretende apontar em que grau a situação de caixa das OMPS tem sido afetada pela inadimplência de seus clientes. Em regra, de acordo com a modelagem conceitual do Sistema OMPS, os clientes devem, logo após a aprovação do orçamento, oferecer os créditos orçamentários à OMPS, antes do início da execução do serviço. Este preceito, se cumprido à risca pelos clientes, eliminaria a necessidade de mensuração da inadimplência, uma vez que todos os serviços executados já estariam lastreados pelos créditos correspondentes.

Entretanto, na prática da Sistemática OMPS, isso não é necessariamente verdadeiro, pois, por vezes, o setor operativo da MB apresenta a necessidade de executar serviços em

momentos em que os créditos orçamentários não estão disponíveis em sua totalidade, mas em que a necessidade de execução do reparo é vital para o atingimento de alguma meta operativa.

3.2.2 Índice de Retorno sobre Gastos Estruturais (IRGE)

Proposto como uma adaptação do ROI (*“Return On Investment”*), o Índice de Retorno sobre Gastos Estruturais (IRGE) relaciona o montante faturado pela OMPS em relação aos gastos incorridos na manutenção de sua estrutura. Assim como o ROI, o qual, segundo Caldeira (2018), tem por propósito examinar a viabilidade de projetos e investimentos, o IRGE busca fornecer ao tomador de decisão uma ferramenta para monitorar a viabilidade da OMPS sob o ponto de vista econômico, confrontando sua capacidade de produção de serviços em relação ao seu custo de funcionamento.

Por meio da análise do IRGE, pode ser possível concluir, por exemplo, na situação em que uma OMPS apresente, durante reiterados exercícios, um grau considerado baixo para o IRGE, a necessidade de repensar sua existência ou reavaliar sua estrutura de custos.

Evidentemente, a decisão sobre existência ou manutenção de uma OM importante como uma OMPS deve considerar diversos outros aspectos, que não os estritamente econômicos. Entretanto, a inserção de uma métrica quantitativa econômica no processo decisório poderá permitir ao tomador de decisão uma avaliação mais ampla da situação.

3.2.3 Indicador de *“Market Share”*

Para Caldeira (2018), *Market Share*, ou participação de mercado, em tradução livre, consiste no percentual de vendas que uma organização possui no segmento em que atua, ou seja, a fatia de mercado que controla. É calculado pelo quociente entre o resultado obtido pela empresa e o total do mercado, e indica a evolução da competitividade de uma empresa frente aos seus concorrentes (CALDEIRA, 2018). Com base neste conceito, o Indicador de *Market Share* (IMS) tem como propósito identificar qual a parcela do mercado interno tem sido atendida pela OMPS.

A proposição do IMS se baseia na premissa de que as OMPS foram criadas para atender uma necessidade específica da MB, como, por exemplo, as Bases Navais regionais, classificadas como OMPS-I e subordinadas ao Comandos Distritais locais, que tem por missão atender às necessidades de manutenção dos Navios subordinados daquela área. Nesse caso, seu mercado seria as disponibilidades orçamentárias destinadas à manutenção daqueles Navios. Numa situação ideal, toda a demanda local deveria ser atendida pela Base Naval da área, não havendo a necessidade de que parte dos recursos disponíveis fosse destinada ao mercado, ocasião em que a citada Base possuiria 100% de *Market Share*.

Entretanto, fatores como a obsolescência dos parques industriais, redução na capacitação da mão de obra, entre outros, reduzem a capacidade das OMPS em atender esta demanda. O IMS, ao evidenciar a evolução no atendimento desta demanda, permitiria identificar se a OMPS teria mantido a participação esperada no mercado interno e, caso esta participação estivesse abaixo do planejado, investigaria os motivos e planejaria as ações para ampliar esta participação.

Para que o IMS seja, efetivamente, uma métrica confiável de desempenho, é primordial definir bem o mercado interno em que a OMPS atua. Considerando a diversidade das OMPS, a atribuição deste mercado interno deve ser feita caso a caso.

Assim, para validação do indicador e considerando a missão de cada OMPS, definiu-se que o mercado das OMPS-I relacionadas à manutenção de Navios será representado pelo total

de recursos destinados ao Programa Geral de Manutenção (PROGEM) para as OM ou setores da MB atendidos por cada OMPS. O PROGEM é a parcela de recursos orçamentários da MB destinados à manutenção dos Navios.

4 Análise dos Resultados

Concluída a etapa de proposição dos indicadores, faz-se necessário analisar e avaliar se os indicadores sugeridos se adequam às características e necessidades do Sistema OMPS. Este capítulo se propõe a conduzir tal avaliação, por meio de procedimentos de validação dos indicadores, aplicando-os a dados contábeis e orçamentários registrados na Sistemática OMPS.

4.1 Validação dos indicadores

A etapa de validação tem o propósito de verificar se os indicadores propostos são aplicáveis à realidade das OMPS, ou seja, se é possível calculá-los e acompanhá-los de maneira efetiva. Para a validação, os indicadores propostos foram calculados com base nos registros contábeis das OMPS, extraídos por meio do Tesouro Gerencial, para os quatro trimestres de 2021 e os dois primeiros trimestres de 2022, com a finalidade de avaliar a exequibilidade de sua utilização e acompanhamento diante do fluxo orçamentário e financeiro vigente, bem como da dinâmica atual de apropriação dos custos.

Tal análise visa garantir que, caso seja necessário substituir os indicadores vigentes em curto espaço de tempo, isso seja possível sem a necessidade de alterações profundas nos procedimentos operacionais em uso, o que geraria, num primeiro momento, erros de registro, retrabalho e custos elevados de treinamento. Os resultados obtidos nesta etapa serão discutidos nas próximas subseções.

4.1.1 Avaliação do Índice de Inadimplência (IInad)

Os valores do IInad foram calculados pela razão entre o montante faturado aos clientes mas não recebido pelas OMPS e total de faturamento no período. De acordo com este modelo matemático, valores positivos indicam que a OMPS recebeu menos recursos do que faturou contra seus clientes, indicando algum grau de inadimplência. Por outro lado, resultados negativos apontam uma situação em que a OMPS recebeu mais do que faturou, gerando excesso de caixa frente aos serviços efetivamente prestados aos clientes.

Os resultados obtidos, resumidos na Tabela 1, indicam que, nos primeiros trimestres de cada exercício, houve uma incidência maior de inadimplência, pois os maiores valores de IInad obtidos foram, exatamente, nos 1º trimestre de 2021 (65,68%) e 1º trimestre de 2022 (40,1%). Esse fato pode ser explicado pelo atraso na aprovação da Lei Orçamentária Anual (LOA), que impede que as OM executem o orçamento integralmente e limita a execução orçamentária aos chamados duodécimos.

Nos demais trimestres, em que pese ter sido observada elevada dispersão dos dados (que variaram, nas observações individuais, entre -10,572,64% e 197,79%), o agregado das OMPS apresentou níveis reduzidos de inadimplência (abaixo de 10%) ou, até mesmo, inadimplência negativa (excesso de caixa), conforme observado nos 2º e 3º trimestres de 2021.

Tabela 1 – Resultados obtidos para o cálculo o Índice de Inadimplência (Ilnad)

OMPS	Ilnad					
	1T2021	2T2021	3T2021	4T2021	1T2022	2T2022
OMPS-1	3,21%	-195,02%	-103,40%	-49,42%	27,55%	-24,55%
OMPS-2	93,67%	76,80%	71,19%	84,71%	84,05%	86,57%
OMPS-3	92,19%	49,16%	-1,19%	57,24%	51,32%	40,60%
OMPS-4	79,31%	45,23%	19,95%	21,92%	53,03%	12,32%
OMPS-5	-277,12%	-395,37%	-106,66%	16,18%	-146,86%	-143,75%
OMPS-6	98,13%	97,35%	94,94%	94,89%	88,82%	92,13%
OMPS-7	57,95%	-485,46%	-879,07%	-1175,35%	-426,76%	-646,59%
OMPS-8	-10572,64%	-226,37%	-59,65%	27,21%	-300,61%	-290,22%
OMPS-9	169,32%	129,39%	161,40%	197,79%	155,25%	155,73%
Totais	65,68%	-2,41%	-7,44%	3,79%	40,11%	7,95%

Fonte: Elaborado pelos autores (2023).

A observação de resultados elevados, negativos e positivos, em quase todas as OMPS e trimestres, pode indicar que as OMPS, de fato, trabalham em um regime de caixa bastante desconectado, em termos temporais, do regime de competência. Outra possibilidade é a existência de falhas no registro do faturamento, que não refletiria as receitas contábeis efetivamente auferidas por algumas OMPS. Este, provavelmente, é o caso da OMPS-9, que registrou faturamento negativo em todos os períodos analisados, o que acarretou valores de inadimplência superiores a 100%

Independente de eventuais erros de registro, entretanto, os resultados obtidos apontaram que, nesta etapa de avaliação, o indicador mostrou-se válido como possível ferramenta de acompanhamento do nível de inadimplência das OMPS. A análise periódica do nível de inadimplência poderia evidenciar o fato de que algumas OMPS apresentaram percentuais altos durante todo o exercício de 2021, como foi o caso da OMPS-2; e permitiria que a Alta Administração acompanhasse com mais atenção a evolução da situação de caixa destas OMPS.

4.1.2 Avaliação do Índice de Retorno sobre Gastos Estruturais (IRGE)

A fórmula de cálculo proposta para o IRGE, incluindo o faturamento como variável do numerador, considera a implementação do novo modelo de precificação do serviço das OMPS, em que não há a cobrança de taxas e índices para a cobertura de custos indiretos e despesas administrativas.

Nesta etapa de validação, entretanto, foi necessário efetuar um ajuste no modelo, pois como os dados utilizados na validação incluem, no faturamento, as taxas e índices a serem excluídos na nova configuração, a manutenção do faturamento como variável na equação do modelo indicaria um resultado inadequado para avaliação.

Assim, optou-se por utilizar no numerador da equação, ao invés do faturamento, o montante de custos diretos apropriados no período, por ser este o valor efetivo a ser cobrado dos clientes na nova configuração proposta para a Sistemática. Seguindo a mesma linha de raciocínio, o total de valores afetos aos “Valores recebidos pela OMPS no Orçamento Anual” foi substituído pelo somatório dos custos indiretos e administrativos incorridos, os quais pretende-se que sejam custeados pelos recursos recebidos pela OMPS diretamente no orçamento recebido.

Após esta ressalva inicial, foi possível observar nos resultados obtidos, que das OMPS avaliadas, apenas o OMPS-1 apresentou valores recorrentes de IRGE abaixo de 1 em todos os

trimestres analisados. A maior parte das demais OMPS mostraram valores que variaram entre 1,18 e 1,71, indicando que os custos diretos (ou seja, a produção efetivamente entregue aos clientes) supera de maneira recorrente os gastos com a manutenção da estrutura da OMPS. Foram exceções à regra, o IRGE apurado para a OMPS-8, que nos trimestres iniciais de cada exercício apresentou valores muito baixos de custos diretos, provavelmente decorrentes de insuficiência de créditos orçamentários dos clientes; e a OMPS-9, que apresentou valores de IRGE abaixo de 1 em quatro dos seis trimestres analisados.

Algumas OMPS-I, por centralizarem a administração de um Complexo Naval, cobram pela prestação de serviços secundários não relacionados à atividade industrial. Esta característica das OMPS é um fator que pode ter influenciado a diferença de resultado entre a OMPS-1 e as demais OMPS: esta OMPS, por possuir em seus registros contábeis apenas os custos efetivamente destinados à atividade industrial (uma vez que os custos das atividades de apoio são registrados por outra Unidade Gestora), possui um IRGE bem mais relacionado à produção industrial efetiva. As demais OMPS, por outro lado, incorporam custos das atividades de apoio cobrados aos registros, apresentando uma sensibilidade menor do IRGE à efetiva produção industrial.

Assim, embora possa vir a ser considerado eficaz como instrumento de monitoramento da viabilidade econômica da OMPS, o IRGE deve ser aperfeiçoado por meio da segmentação dos custos da atividade industrial e atividade de apoio em rubricas distintas, que permitam relacionar os registros contábeis de maneira mais robusta à produção industrial de cada OMPS.

4.1.3 Avaliação do Indicador de “*Market Share*” (IMS)

O cálculo do IMS foi realizado por meio da divisão dos valores, referentes ao PROGEM, liquidados pela OMPS; e o total dos valores de PROGEM provisionados no orçamento anual para as OM elencadas como componentes do mercado a ser atendido pela OMPS.

Antes do exercício financeiro de 2022, não havia uma meta específica que pudesse identificar os recursos orçamentários destinados ao PROGEM, os quais eram concentrados, em sua maioria, no Comando de Operações Navais (ComOpNav) e, posteriormente, descentralizado às demais OM. A partir de 2022, foi estabelecida uma meta específica, permitindo a identificação dos recursos do PROGEM. Em função disso, diferente do que ocorreu na validação dos demais indicadores, para o IMS foram levantados dados apenas para os dois primeiros trimestres de 2022.

A análise dos resultados indica que, das OMPS analisadas, apenas a OMPS-9 possui registro de valores de recursos do PROGEM liquidados no período, apresentando valor de IMS de 1,52%. As demais OMPS não registraram liquidação de recursos em metas associadas ao PROGEM, acarretando valores zerados para o IMS.

Constatou-se que este resultado decorre de uma característica do fluxo orçamentário do sistema OMPS: de acordo com a Circular nº 2/2022, da Secretaria-Geral da Marinha (SGM), que dispõe sobre a tramitação dos recursos alocados às OMPS, os clientes, ao indicarem os recursos para pagamento dos serviços prestados, devem efetuar uma alteração na codificação interna destes créditos orçamentários de acordo com um padrão preestabelecido. O objetivo desta orientação é identificar, no panorama da execução orçamentária da Marinha, a movimentação interna destes créditos orçamentários. Isto ocasiona, entretanto, perda de rastreabilidade do crédito, que perde a identificação quanto à sua meta orçamentária interna original, atrelada à codificação anterior, e passa a ser apenas um “recurso OMPS”.

Como todos os recursos originalmente relacionados ao PROGEM são convertidos para uma nova codificação orçamentária, eles acabam se misturando aos recursos atrelados à outras metas, impossibilitando a identificação dos valores de PROGEM executados pelas OMPS. Conclui-se que, apesar das informações necessárias para execução do cálculo do indicador estarem contidas nos sistemas estruturantes que atendem a Sistemática OMPS, a maneira como estão organizadas inviabiliza, por ora, a adoção do IMS, que ficaria condicionada à extinção ou a uma adaptação do procedimento de conversão dos créditos indicados pelos clientes.

Naturalmente, a utilização dos novos indicadores demandaria também a adoção de novas faixas de avaliação, que, da mesma maneira que as faixas atuais, fornecessem parâmetros que indicassem se os resultados obtidos estão dentro da normalidade e, caso não, em que medida. Entretanto, para a avaliação da exequibilidade de cálculo, a ausência de lacunas de informação e de resultados incompatíveis, sugere que os indicadores exequíveis propostos podem ser aplicados ao Sistema OMPS sem a necessidade de adaptações mais profundas.

5 Conclusões

Não se vislumbra, no panorama orçamentário que se avizinha, elevação significativa dos recursos destinados à MB. É necessário aprender a fazer “mais com menos”, estimular ganhos de eficiência em toda a Marinha e buscar otimizar os recursos disponíveis na consecução da missão constitucional da Força Naval. Neste contexto, um sistema de avaliação de desempenho robusto, que permita o acompanhamento e aperfeiçoamento da gestão, torna-se ferramenta primordial.

O Sistema OMPS, com todo seu arcabouço conceitual, tem como um de seus propósitos permitir à Força a avaliação do desempenho de um conjunto de OM relevante para a manutenção do Poder Naval, as OMPS. Este sistema, entretanto, tem sido alvo de estudos que buscam modernizar sua dinâmica orçamentária, financeira e contábil, demandando a extinção de alguns indicadores e abrindo a oportunidade para a reformulação da lógica de avaliação de desempenho no qual se baseia.

Desta maneira, esta pesquisa teve por objetivo avaliar indicadores de desempenho adequados para a futura evolução orçamentária e financeira do sistema OMPS. Desta forma, os novos indicadores poderão substituir os indicadores que vierem a ser descontinuados, em caso de concretização das mudanças em estudo; e fornecer possíveis subsídios relevantes para o acompanhamento e tomada de decisão.

Os resultados obtidos culminaram na proposição de três indicadores, dos quais apenas um, durante a etapa de validação, se mostrou inexequível: o Índice de *Market Share* (IMS), em decorrência da perda de rastreabilidade dos créditos orçamentários durante o fluxo de indicação de recursos dos clientes às OMPS.

Releva mencionar que a situação de inexequibilidade observada pode ser revertida, por meio da interrupção ou modificação do procedimento de conversão dos recursos indicados pelos clientes para as OMPS, o que viabilizaria a utilização dos dados orçamentários referentes ao pagamento dos serviços das OMPS como parâmetro do indicador. Os demais indicadores propostos apresentaram resultados críveis e comparáveis ao longo tempo, sendo considerados de aplicação exequível.

Esta pesquisa se limitou à proposição de indicadores para as OMPS-I relacionadas às tarefas de manutenção e construção de Navios. Sugere-se, como proposta de pesquisa futura, que sejam elaborados indicadores para os demais tipos de OMPS. Outra possibilidade de estudo seria o aprimoramento dos indicadores propostos sob a ótica orçamentária, de modo que se

analisasse se a introdução de variáveis orçamentárias pode facilitar a compreensão e interpretação dos indicadores, aumentando a chance de que este seja efetivamente empregado como subsídio à decisão.

Por fim, cabe pontuar que os sistemas de avaliação de desempenho, assim como as organizações, são dinâmicos. Assim, é primordial que o sistema de indicadores de desempenho das OMPS seja periodicamente reavaliado, buscando-se a melhoria contínua de sua capacidade de fornecer à Marinha do Brasil um panorama consistente da situação econômico-financeira desta parcela da Força Naval.

Referências

ALONSO, Marcos. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público, Brasília, v. 50, n. 1, p. 37-62, jan-mar, 1999.

BAHIA, Leandro Oliveira. Guia referencial para construção e análise de indicadores. Brasília: Enap, 2021. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6154>>. Acesso em: 10 jul. 2022.

BAPTISTA, Aline N.; SILVA, Anderson S. A adoção de faixas de relevância para a análise gerencial dos indicadores de desempenho das Organizações Militares Prestadoras de Serviços Industriais da Marinha do Brasil com base nas informações de custos. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2010.

BRASIL. Secretaria-Geral da Marinha. SGM-307 Normas sobre o Sistema de Custos da Marinha do Brasil. 1 ed. Brasília, DF, 2020.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Decreto n. 5.417, de 13 abr 2005. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Comando da Marinha, do Ministério da Defesa, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5417.htm#art6>. Acesso em 08 ago. 2022.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. O que é o SIAFI?. Disponível em: <<https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/siafi/conheca/o-que-e-o-siafi>>. Acesso em: 29 jul. 2022.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm> . Acesso em: 29 jul. 2022.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Decreto nº 5.417, de 13 de abril de 2005. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Comando da Marinha, do Ministério da Defesa, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/D5417.htm> . Acesso em: 29 jul. 2022.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 158/2012. Plenário. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. Sessão de 01/02/2012. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 fev. 2012. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A158%2520ANOACORDAO%253A2012%2520COLEGIADO%253A%2522Segunda%2520C%25C3%25A2mara%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>. Acesso em 05 ago.2022.

_____. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. SIAFI Básico. Disponível em: <<https://repositorio.enap.gov.br/handle/1/6249>>. Acesso em: 29 jul. 2022.

CALDEIRA, Jorge. 100 Indicadores da Gestão: Key Performance Indicators. 1 ed. Coimbra: Actual, 2012.

DE OLIVEIRA, Ridalvo Medeiros Alves et al. Indicadores de desempenho econômico-financeiro em uma OMPS da Marinha do Brasil: o paralogismo da análise trimestral. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2016. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4140/4141>>. Acesso em: 11 jul. 2022.

DOS SANTOS, Maria de Fátima Bandeira et al. sistemática de organizações militares prestadoras de serviço (OMPS): perspectivas e tendências em 19 anos de existência. In: Anais do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2013. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/21718149.pdf>> Acesso em: 29 jul. 2022.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. A estratégia em ação: balanced scorecard. Gulf Professional Publishing, 1997.

SANTOS JÚNIOR, Mauro Tavares. Preços de transferência na administração pública: o caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha do Brasil, 2018. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

SILVA, Anderson Soares; GRACILIANO, Erivelton Araujo. Contabilidade de custos na administração pública: o caso das organizações militares prestadoras de serviços. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2010. Disponível em: <<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/download/694/694>> Acesso em: 08 ago. 2022.

SILVA, Raquel Aparecida de Oliveira. Indicadores de desempenho econômicos-financeiro em uma OMPS da Marinha do Brasil: uma análise do comportamento mensal em relação ao anual. 2016. 96 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/41069/2/RaquelAOS_Monografia.pdf> Acesso em: 29 jul. 2022.

OLIVEIRA FILHO, José Alceu de; FADUL, Élvia Mirian Cavalcanti. Flexibilização da gestão pública com um modelo híbrido de administração gerencial: o Contrato de Autonomia

de Gestão na Marinha do Brasil. Gestão & Planejamento-G&P, Salvador, v. 7, p. 31-42, 2006.
Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/234555863.pdf>> Acesso em: 29 jul. 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. Métodos de pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2010.