

# UM ESTUDO SOBRE O CONTROLE GERENCIAL NA MARINHA BRASILEIRA

## **MARIA DE FÁTIMA BANDEIRA DOS SANTOS**

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

E-mail: mariafatimasanto@hotmail.com

## **FABRÍCIO DO NASCIMENTO MOREIRA**

Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

E-mail: fabriciodonmoreira@gmail.com

## **ANA CAROLINA PIMENTEL DUARTE DA FONSECA**

Universidade Federal do Rio de Janeiro UFRJ

E-mail: anafonseca@pobox.com

## **RESUMO**

O Plano Diretor de Reforma do Estado foi o resultado da busca por maior eficiência e eficácia no serviço público. Com ele, a reorientação de mecanismos de controle gerencial com foco nos resultados passou a ter maior importância. Complementando o processo de desburocratização, o Governo Federal está introduzindo um sistema de informações mais eficiente na avaliação dos custos de bens e serviços, com o intuito de reduzir os gastos públicos pagos com recursos do Tesouro Nacional. De modo a compreender o processo pelo qual a Marinha vem implementando essa mudança de paradigma no que se refere ao controle gerencial após a Reforma do Estado, buscou-se identificar os instrumentos e práticas de controle gerenciais adotados na consolidação desse novo modelo, utilizando-se para isso a abordagem das Escolas de Pensamento Estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000). Os achados revelam que a Marinha está se adaptando ao novo modelo gerencial proposto, passando gradativamente do controle burocrático para o controle por resultados. Evidenciam ainda que, embora permaneça a utilização de instrumentos e práticas de controles gerenciais voltados às Escolas Cultural e do Planejamento, a MB também vem utilizando instrumentos alinhados às Escolas Ambiental e do Aprendizado nas Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) voltadas para a área de Ciência e Tecnologia.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial. Controle Gerencial Estratégico. Custos. Marinha do Brasil.

## 1 INTRODUÇÃO

A necessidade de tornar o Estado mais eficiente e efetivo no aspecto administrativo deu origem a um processo de reforma, que teve seu ápice em 1995, com a elaboração do Plano Diretor da Reforma do Estado (PDRAE). Esse plano define as funções necessárias ao aparelho público dentro de um contexto economicamente globalizado, preconizando a revisão de sua estrutura, mediante a introdução de novos modelos de gestão. A modernização da gestão trazida pelo PDRAE enfatiza a introdução de uma cultura gerencial baseada na avaliação de desempenho, na autonomia de gestão e na reorientação dos mecanismos de controle com foco nos resultados (BRESSER PEREIRA; SPINK, 2005). O objetivo geral da reforma era propiciar a transição da administração pública burocrática para a administração gerencial. Mas tal transição não poderia ocorrer com a mesma magnitude em todos os setores do governo, devendo ainda ser erguida sobre a administração burocrática. Ou seja, a estratégia era aproveitar os aspectos positivos da burocracia pública, eliminando os negativos (BRESSER PEREIRA, 1996).

Dando continuidade ao processo de desburocratização, o Governo Federal passou a contar com um sistema de informações mais eficiente na avaliação dos custos de bens e serviços, o qual permite o acompanhamento de preços com o intuito de reduzir os gastos públicos na aquisição de bens e serviços pagos com recursos do Tesouro Nacional. Além disso, proporciona imediata prestação de contas à sociedade, informando onde e como são gastos os recursos públicos.

O sistema tem como base para sua criação a utilização do método de custeio variável como sistema de apropriação e apuração de custos, ou seja, aquele que desconsidera os custos fixos para tomada de decisões, considerando apenas como custos dos produtos/serviços do período os custos variáveis de produção.

A Marinha do Brasil (MB), desde 1994, já trabalha com essa nova perspectiva gerencial no setor público. A criação da sistemática das Organizações Prestadoras de Serviço (OMPS) teve como propósito, além do cumprimento de exigência disposta em lei federal, possibilitar a introdução da importância da apuração e apropriação dos custos, o controle das operações de produção e a análise dos custos para planejamento e tomada de decisões nas Organizações Militares (OM) industriais e prestadoras de serviços, tornando-as mais flexíveis e ajustáveis frente às rápidas mudanças

exigidas pelo mercado globalizado.

A Sistemática OMPS permite também à Alta Administração Naval, além da visualização dos custos reais dessas Organizações, a visualização das necessidades estratégicas de suas existências. Para isso, por ocasião da adoção da sistemática OMPS, optou-se pelo método de custeio tradicional ou por absorção, método este que considera todos os custos incorridos na produção dos produtos/serviços como custos dos produtos no período (BRASIL, 2008).

Tais OMPS, embora reunidas sob uma denominação comum, possuem características próprias e até bem distintas entre si. Assim, com o intuito de facilitar a sua comparabilidade, as OMPS encontram-se divididas em cinco tipos, conforme a natureza dos serviços prestados aos seus clientes: Industrial, de Ciência e Tecnologia, de Abastecimento, Hospitalar e Especial (Unidades que prestam serviços não enquadrados nas categorias anteriores) (BRASIL, 2008).

Aproveitando o processo de Reforma do Estado, a MB instituiu, em 1998, a Autonomia de Gestão como modelo gerencial para algumas OMPS, visando incentivar atitudes empreendedoras e criativas em suas gestões (FILHO; FADUL, 2006).

Destarte, o objetivo geral do presente artigo é investigar o processo de adaptação da Marinha do Brasil ao novo modelo gerencial proposto pela Reforma do Estado, com base em artigos e trabalhos apresentados nos anais dos Encontros da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Congressos de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), Congressos da Associação Nacional do Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e Congressos Brasileiros de Custos (CBC). Como objetivo específico, buscar-se-á identificar os instrumentos e práticas de controle gerencial adotados na consolidação desse novo modelo, utilizando para isso a abordagem das Escolas de Pensamento Estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000).

A referida pesquisa justifica-se pelo fato de que, de acordo com a visão de Anthony e Govindarajan (2006), as estratégias devem servir para que a organização alcance as metas desejadas e, nesse sentido, o controle gerencial como ferramenta deve implementá-las e acompanhar a desenvoltura das diferentes tarefas, fatores de sucesso, perspectivas, habilidades e comportamentos específicos exigidos pela implementação da estratégia.

Assim, esse artigo situa-se na área de estudos da

Contabilidade Gerencial com ênfase para o controle gerencial e a estratégia.

Para isso, este artigo apresenta seis seções. Após a introdução, a segunda seção trata do referencial teórico no qual este trabalho foi baseado, contemplando um resumo das escolas de pensamento estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), o conceito de controle gerencial estratégico e as características do controle gerencial de organizações governamentais de acordo com Anthony e Govindarajan (2006). A terceira seção aborda os procedimentos metodológicos, enquanto que a quarta seção apresenta os resultados obtidos com a análise proposta.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

As definições de estratégia não são consagradas e universais. Mintzberg (1987) apresenta ao menos quatro definições a respeito, como: um curso de ação para a organização definido de modo consciente; padrão percebido num conjunto de ações, resultado das decisões organizacionais; tentativa de conquistar uma posição competitiva à organização; e, por fim, a visão ou perspectiva que surge a partir do principal líder da organização.

Contudo, as modernas abordagens a respeito de estratégia tratam-na como uma série de questões fundamentais e problemas que se relacionam às organizações e seus sucessos, de tal modo que não se consegue separar a organização de seu ambiente. Assim, a estratégia é vista como meios dos quais a organização se utiliza para alcançar os objetivos institucionais a partir das mudanças nos ambientes com os quais a organização se relaciona. Nessa perspectiva, a estratégia pode ser entendida como um caminho a ser seguido em busca da consecução de um objetivo.

Segundo Anthony e Govindarajan (2006), embora existam diferenças entre as definições, este consenso de que a estratégia descreve a direção geral em que uma organização planeja mover-se para atingir seus objetivos pode ser percebido. Complementando tal pensamento, Horngren, Datar e Foster (2004) afirmam que a estratégia especifica como uma organização combina a própria capacidade com as oportunidades existentes no mercado para realizar seus objetivos.

Estudos realizados por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) através da revisão de mais de dois mil trabalhos publicados a respeito da formulação de estratégia trouxeram significativas contribuições à discussão e à compreensão da concepção e formação da estratégia. Como resultado, dez escolas de pensamento estratégico foram concebidas, as quais passaram a ser classificadas conforme a natureza, sendo três escolas prescritivas, onde a preocupação centra-se em métodos capazes de elaborar, conceber e formar as estratégias da organização; seis escolas descritivas e uma escola que associa características, tanto prescritivas quanto descritivas, que descrevem e compreendem como as estratégias são formuladas.

O Quadro 1 apresenta o resumo da concepção de estratégia abordada de acordo com a classificação acadêmica da obra citada.

Quadro 1 – Resumo da Compreensão de Estratégia Segundo as Escolas de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000)

Escolas de Pensamento	Formulação de Estratégia	Natureza
Design	Processo de Concepção	Prescritiva
Planejamento	Processo Formal	Prescritiva
Posicionamento	Processo Analítico	Prescritiva
Empreendedora	Processo Visionário	Descritiva
Cognitiva	Processo Mental	Descritiva
Aprendizagem	Processo de Atitudes e Objetivos Emergentes	Descritiva
Poder	Processo Resultante de Conflitos e Disputas	Descritiva
Cultural	Processo Ideológico	Descritiva
Ambiental	Processo Passivo e Incontrolável	Descritiva
Configuração	Processo de Mudança Sistemática e Integrada	Prescritiva e Descritiva

Fonte: Adaptado por Almeida e Costa (2007)

## 2.1 AS ESCOLAS DE PENSAMENTO ESTRATÉGICO

A seguir as dez escolas de pensamento estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) serão resumidamente descritas.

A Escola do Design propõe um modelo de formulação de estratégia que busca adequar as capacidades internas da organização com suas possibilidades externas, ou seja, um processo de concepção estratégico. O modelo básico utilizado pela escola do design é a Análise SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats). Esta análise dá ênfase às avaliações das situações externas e internas: a primeira revela as ameaças e as oportunidades no ambiente e a segunda revela as forças e fraquezas da organização. O modelo inicial apresenta ainda como fatores importantes, os valores gerenciais – crenças e preferências dos líderes formais da organização – e as responsabilidades sociais – como a ética da sociedade na qual a organização está inserida é interpretada por seus executivos. Porém, os autores associados a esta escola não dedicaram muita atenção a esses últimos fatores.

A Escola do Planejamento originou-se ao mesmo tempo que a Escola do Design, mas seus destinos seguiram caminhos diferentes. Isso explica a utilização da análise SWOT como ponto de partida, embora a Escola do Planejamento ofereça um modelo diferente de formulação para a estratégia, separada em etapas claramente delineadas e articuladas, com várias listas de verificação e técnicas, focalizando sua atenção à fixação dos objetivos a serem atingidos e a confecção de orçamentos e planos operacionais. Tais objetivos são, sempre que possível, quantificados em forma numérica e associados às metas da organização.

É nela que surge o Planejamento Estratégico, entendido como cuidadosa análise para a coordenação e redistribuição dos recursos entre os múltiplos negócios, isto é a estratégia desenvolvida por meio de um processo estruturado e formalizado. Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000) mencionam que o planejamento estratégico nada mais é que o controle estratégico, ou seja, manter a organização nos trilhos estratégicos pretendidos.

A Escola do Posicionamento entende que as estratégias são posições genéricas e que as empresas que ocupam determinada posição têm lucros maiores que outras. Tais posições necessitam ser defendidas contra concorrentes atuais, potenciais e futuros. Ela pode ser identificada, primeiramente, quando adapta para o mundo dos negócios a produção de antigos

autores de estratégia militar, que durante séculos analisaram as restrições e as vantagens estratégicas de forças e terrenos na guerra. Destacam-se, por suas máximas militares, os generais Sun Tzu e Von Clausewitz. Tais máximas tratavam da seleção de estratégias para posições específicas em batalhas militares, isto é, condições ideais para se atacar e defender-se de um inimigo e a própria posição no terreno.

Foi com Michael Porter que as técnicas aliadas à Escola do Posicionamento dominaram a literatura. Na visão desse autor, a estratégia deve ser baseada na estrutura do mercado no qual as empresas operam. Assim, Porter (1980) criou o modelo de análise competitiva, onde identifica cinco forças no ambiente de uma organização que influenciam na concorrência. Outra contribuição do autor foi a identificação das três estratégias genéricas para alcançar um desempenho acima da média no mercado: liderança em custo, diferenciação no desenvolvimento dos produtos e foco em segmentos de mercados. Além disso, também introduziu uma estrutura chamada de Cadeia de Valor, que visa, de forma sistemática, examinar as atividades desempenhadas pela empresa e suas interações entre si.

A Escola Empreendedora compreende que a estratégia existe na mente do líder como uma perspectiva, um senso de direção, uma visão de futuro da organização. O processo de formação estratégica ocorre por meio da experiência e da intuição do líder, o qual mantém o controle pessoal da implementação para assim ser capaz de reformular aspectos específicos, caso necessário. Isto significa que a estratégia é emergente quando se trata dos detalhes de desdobramento dessa visão estratégica. A organização tende a ter uma estrutura simples e maleável, sensível às diretivas do líder.

A Escola Cognitiva, ao se ocupar em estudar a mente do estrategista, pode concluir que esses desenvolvem suas estruturas de conhecimento e processos de pensamento através da experiência direta, dando forma ao que sabem e ao que fazem, moldando assim suas experiências subsequentes.

Embora a Escola Cognitiva também compreenda as estratégias como perspectivas, ela enfatiza o processo cognitivo da formação das estratégias através de conceitos, mapas, esquemas e molduras que ilustram a maneira pela qual as pessoas lidam com informações vindas do ambiente, ou seja, criam o mundo por meio de interpretações que existem apenas em termos de como ele é percebido, ou criam um mundo que depende de como as informações fluem

pelos filtros da mente antes de serem decodificadas pelos mapas cognitivos.

A Escola do Aprendizado entende que as estratégias emergem quando as pessoas, atuando individualmente – mas, na maioria dos casos, de forma coletiva –, aprendem a respeito de uma situação, tornando-se capazes de lidar com ela e convergindo em padrões de comportamento de sucesso. Novos impulsos foram dados na Escola do Aprendizado quando a literatura vem abordando a criação do conhecimento e as dinâmicas das capacidades organizacionais. Citados por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000), Nonaka e Takeuchi mencionam em seu livro que os gerentes ocidentais, quando se fala sobre criação de conhecimento empresarial, devem focalizar mais seu lado informal, representado por intuições, palpites, discernimentos, altamente subjetivos, reconhecendo assim a importância do conhecimento tácito. O conhecimento explícito é aquele representado pelo conhecimento ensinado, treinado, que, por ser formal, pode ser codificado e transmissível em linguagem sistemática. O ponto crucial é a transformação desse conhecimento tácito, de difícil comunicação, em explícito. Os mesmos autores mencionam ainda que a essência da estratégia está no desenvolvimento da capacidade organizacional para adquirir, criar, acumular e explorar o conhecimento. E, pelo fato deste conhecimento ser criado somente por indivíduos, cabe à organização facilitar este aprendizado, apoiando e estimulando o aprendizado individual, amplificando-o, solidificando-o e sintetizando-o no nível do grupo, por meio de debates, diálogos, troca de experiências e observações (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

A Escola Cultural percebe o processo de formação da estratégia como enraizado na força social da cultura, isto é, a influência da cultura organizacional na manutenção da estabilidade estratégica, e até na resistência ativa a mudanças estratégicas. Cultura organizacional pode ser interpretada como algo que é único, que diferencia uma organização da outra. Alinhado a este pensamento, o conceito de Valores Dominantes assegura que as empresas bem-sucedidas são àquelas dominadas por algum tipo de valor-chave, como atendimento, qualidade, inovação, os quais provêm vantagem competitiva (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

Associada a esta escola está a Teoria da visão baseada em recursos, a qual afirma que a vantagem no mercado apenas pode ser sustentada quando se baseia em recursos raros, inimitáveis, para os quais

os concorrentes não podem encontrar substitutos. Tais recursos podem abranger ativos intangíveis como: capacidades, processos organizacionais, conhecimentos adquiridos e controlados pela empresa, que faça com que a organização se oriente por meio de estratégias eficazes. Essas estratégias podem ser classificadas como recursos de capital físico (tecnologia, fábrica e equipamentos, localização geográfica), recursos de capital humano (treinamento, experiência, relacionamentos) e recursos de capital organizacional (sistemas e estruturas formais e informais de comunicação). A própria cultura organizacional também pode ser vista como um recurso estratégico. Por ser de difícil entendimento e reprodução até mesmo para os membros internos organizacionais, ela se torna um meio eficaz e durável contra imitações (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

A Escola Ambiental compreende o processo de formação de estratégia como um processo reativo, ao qual a organização ocupa uma posição passiva em relação ao conjunto de forças externas representado pelo ambiente. Relacionadas a esta escola estão as Teorias da Contingência e Institucional, e a visão de ecologia da população. A Teoria da Contingência descreve as relações entre determinadas dimensões do ambiente e os atributos específicos organizacionais. Tal teoria entende, por exemplo, que quanto mais estável o ambiente externo da organização, mais formalizada é a sua estrutura interna, e vice-versa. Isto significa que situações diferentes dão origem a comportamentos diferentes. Já a Teoria Institucional defende que são as pressões políticas e ideológicas exercidas pelo ambiente que reduzem as opções estratégicas, mas não as eliminam, ou seja, uma organização sofre com pressões institucionais em seu ambiente levando a uma convergência progressiva (isomorfismo), como, por exemplo, pressões pela conformidade (padrões e regulamentos), pressões pelo sucesso na vanguarda pela utilização de melhores práticas (benchmarking) e pressões pela forte influência de determinada classe ou perícia profissional que preze pela uniformidade de procedimentos entre as organizações (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

Por fim, a Escola da Configuração percebe o processo de geração de estratégia como consequência de algum tipo de ruptura ocorrida na organização, isto é, a organização adota um determinado tipo de estrutura de acordo com um contexto específico, fazendo com que seu comportamento dê origem a determinados conjuntos de estratégias. Esse contexto

de estabilidade é interrompido por algum processo de transformação, que faz com que a organização tenha que se reestruturar para se readaptar as imposições do novo contexto. Esse processo pode ser entendido como verdadeiros saltos de um estado para outro e os períodos de estabilidade podem representar os estados como estágios ou ciclos de vida organizacionais. Mas a chave do sucesso para o processo estratégico é sustentar a estabilidade ou, no mínimo, realizar mudanças estratégicas que se adaptem a um período maior de tempo (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000).

Segundo Mintzberg, Ahlstrand e Lampel. (2000), o processo de estratégia, para ser bem-sucedido, deve combinar vários aspectos das diferentes escolas do pensamento estratégico. Isto significa que, ora o estrategista deve escolher entre todas as ideias e concepções disponíveis nas escolas de pensamento estratégico, ora necessita combinar num processo único e integrado várias dessas perspectivas, a fim de identificar e formar a estratégia organizacional.

O processo estratégico envolve outras fases importantes, além da formulação da estratégia propriamente dita. Brouthers e Roozen (1999), ao ressaltarem a importância de um sistema de contabilidade para a gestão estratégica, citam seis fases estratégicas processuais: (1) a análise ambiental, (2) a geração de estratégias alternativas, (3) a escolha da alternativa estratégica, (4) a execução do planejamento estratégico, (5) a implementação do plano estratégico, e (6) o controle do processo de gestão estratégica.

Nesse sentido, o controle gerencial estratégico transforma-se num importante instrumento de acompanhamento desde a formulação até a implementação da estratégia organizacional. Portanto, uma preocupação constante de um sistema de controle organizacional é averiguar de modo permanente se o comportamento induzido pelo controle gerencial reflete a performance que a estratégia requer e necessita (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

## 2.2 O CONTROLE GERENCIAL ESTRATÉGICO

O termo controle gerencial pode ser entendido como ações ou atividades desenvolvidas capazes de influenciar probabilisticamente pessoas a se comportarem de maneira que isso as conduza à realização dos objetivos organizacionais. A maioria das empresas utiliza combinações de mecanismos e processos como forma de controlar os comportamentos das pessoas, constituindo assim, elementos tangíveis

de um sistema de controle organizacional (FLAMHOLTZ, 1983).

Dessa forma, um sistema de controle gerencial deve estar estreitamente relacionado com o processo estratégico, de modo que contribua, desde a formulação de alternativas estratégicas até a implantação dessa alternativa, avaliando a congruência das ações dos administradores e das diversas unidades organizacionais com os objetivos organizacionais definidos (GOMES; SALAS, 2001).

No caso da administração pública, de acordo com Santos e Ferreira (2007), quando comentam sobre os desafios do gestor público, colocam que as estratégias e a utilização do controle gerencial estratégico permitem que as instituições públicas possam avaliar o cumprimento das obrigações para as quais foram criadas legalmente. E, com isso, possam identificar o nível de satisfação das necessidades da sociedade para qual a instituição pública existe e tem o dever de servir.

As organizações governamentais são organizações prestadoras de serviço sem fins lucrativos, ou seja, observam, além de suas próprias características, as características desses dois outros grupos. Além da burocracia, inerente ao processo regulador governamental, as organizações governamentais sofrem influências políticas, fazendo com que muitas das decisões tomadas resultem de pressões políticas que substituem as forças de mercado (SANTOS; FERREIRA, 2007).

A ausência da medição do lucro, como forma de medição de desempenho organizacional, e a carência de atenção adequada a políticas de formação de preços dos serviços prestados são algumas das características apontadas pelos autores às organizações sem fins lucrativos. A consideração do custo total para a formação dos preços é considerada uma situação pelo menos desejável para estas organizações. Segundo os autores, na maioria das organizações sem fins lucrativos, os custos operacionais não são levados em consideração. Os gerentes tendem a utilizar tudo o que o orçamento permite, mesmo sendo maior que o necessário, e tendem a evitar gastos que ofereçam retornos consideráveis apenas porque não constam no orçamento (SANTOS; FERREIRA, 2007).

A impossibilidade de distribuir ativos e lucros entre seus membros e, por conseguinte, não possibilitar incentivos financeiros como forma de recompensa a ações e atitudes congruentes com os objetivos traçados, apresenta-se como característica relevante destas organizações para o presente estudo. De acordo com os autores, a concessão de incentivos

é um mecanismo importante para a motivação dos executivos ao alcance dos objetivos organizacionais, fazendo com que despendam maiores esforços em atividades remuneradas (SANTOS; FERREIRA, 2007).

O Planejamento Estratégico e a preparação do orçamento são considerados pelos autores como instrumentos especialmente importantes para as organizações sem fins lucrativos e organizações governamentais, em virtude de fornecerem melhor visualização da vinculação dos recursos às atividades válidas e ao controle das atividades financeiras. A utilização de técnicas de custo/benefício é ressaltada pelos autores como mais desenvolvida nas organizações governamentais, além da adoção do processo de orçamento anual utilizado pelo Governo Federal.

### 3 METODOLOGIA

Gil (2010) afirma que a classificação da pesquisa é feita com base em seus objetivos gerais e a partir dos procedimentos técnicos utilizados. Assim, como forma de possibilitar o alcance do objetivo proposto no presente estudo, foi efetuada uma pesquisa descritiva, pelo fato de apresentar e discorrer sobre as práticas gerenciais adotadas pela Marinha e divulgadas nos artigos e trabalhos apresentados no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP), Congresso da Associação Nacional do Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) e Congressos Brasileiros de Custos (CBC), no período de 1995 a 2010.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, o presente estudo é bibliográfico com abordagem qualitativa. A pesquisa bibliográfica justifica-se pela importância da fundamentação teórica do assunto tratado, bem como pela necessidade de buscar opiniões de autores renomados na área gerencial e estratégica. A abordagem qualitativa empregada nesta pesquisa refere-se à utilização do levantamento e da análise de um texto escrito como metodologia (CASSEL; SYMON, 1994).

A finalidade específica foi identificar dentre os artigos e trabalhos apresentados, os que estivessem relacionados com a Marinha do Brasil, em especial aqueles que versassem sobre a introdução de práticas e instrumentos de controle gerencial na MB, analisando as experiências e conclusões dos pesquisadores sobre o assunto.

Na presente pesquisa foram buscados artigos

cujas temáticas central orbitasse em torno do conceito de controle gerencial aplicado à Marinha do Brasil, independentemente da natureza da pesquisa. Para a seleção inicial, foram buscados – nos sítios da internet dos congressos acima, nas áreas referentes à Contabilidade Gerencial e Controladoria, e também nas áreas de Gestão Pública e Social e Gestão de Custos no Setor Governamental – artigos em português que contivessem em seu título, prioritariamente, a expressão “Marinha do Brasil” e/ou “Organizações Militares Prestadoras de Serviço”, combinadas com as seguintes expressões: “Controle Gerencial” ou “Contabilidade Gerencial” ou “Contabilidade de Custos”.

Por estes critérios, foram pré-selecionados artigos descritos no Quadro 2.

Quadro 2 – Demonstrativo de Artigos Selecionados

Título do Artigo	Autores	Ano	Congresso
Sistema de Planejamento, Execução e Controle Orçamentário: o Plano Diretor da Marinha do Brasil.	Marcos Inoi de Oliveira, Marcos F. Rodrigues	2002	EnANPAD
A Utilização do Capital Intelectual como Instrumento de <b>Controle Gerencial</b> : o caso de um órgão de ciência e tecnologia da <b>Marinha do Brasil</b> .	Anderson S. Silva, Ana Carolina P. D. da Fonseca	2007	ANPCONT
A Cultura Organizacional como Mecanismo de <b>Controle</b> : o caso da adoção do contrato de gestão na <b>Marinha do Brasil</b> .	Anderson S. Silva, Ana Carolina P. D. da Fonseca	2007	CBC
A Perspectiva Organizacional de <b>Controle</b> em uma Organização Prestadora de Serviços da <b>Marinha do Brasil</b> : o caso CASNAV.	Ana Carolina P. D. da Fonseca, Anderson S. Silva	2008	CBC
<b>Controle Gerencial</b> através do <i>Benchmarking</i> : o caso de um Órgão de Ciência e Tecnologia da <b>Marinha do Brasil</b> .	Anderson S. Silva, Ana Carolina P. D. da Fonseca	2008	CBC
Planejamento Orçamentário da <b>Marinha do Brasil</b> : uma aplicação do conceito de orçamento-programa.	Erivelton A. Graciliano, José Augusto V. da Costa Marques	2008	CBC
<b>Controle Gerencial</b> através da Pesquisa de Clima Organizacional: o caso de uma organização militar da <b>Marinha do Brasil</b> .	Ana Carolina P. D. da Fonseca, Anderson S. Silva	2009	ANPCONT
O estudo dos <b>custos</b> operacionais aplicados à folha de pagamentos da <b>Marinha</b> .	Roberto Pinto de Araujo, Roosevelt Fitzner Nascimento, Josir Simeone Gomes	2009	CBC
A percepção das <b>Organizações Militares Prestadoras de Serviços</b> quanto às práticas de <b>Contabilidade</b> Estratégica.	Aracéli Cristina S. Ferreira, Erivelton A. Graciliano, Esdras C. Santana, Claudio A. Paula, Alessandro de P. Nunes	2009	CBC
Aplicação da <b>Contabilidade de Custos</b> na Administração Pública - Experiências na <b>Marinha do Brasil</b> e na <b>Força Aérea Brasileira</b> .	Roberto Pinto de Araújo e Lino Martins da Silva	2010	CBC
Gastos de Posse Estratégica na <b>Marinha do Brasil</b> : análise dos custos fixos das <b>Organizações Militares Prestadoras de Serviços</b> .	Anderson Soares Silva e Aline Neves Baptista	2010	CBC
A adoção de faixas de relevância para a análise <b>gerencial</b> dos indicadores de desempenho das <b>Organizações Militares Prestadoras de Serviços</b> Industriais da <b>Marinha do Brasil</b> com base nas informações de <b>custos</b> .	Aline Neves Baptista e Anderson Soares Silva	2010	CBC

Fonte: Elaborado pelo autor

Em seguida, foi realizada uma análise qualitativa dos resumos dos trabalhos pré-selecionados com a proposta de verificar a aderência desses artigos ao tema da pesquisa. Nesta ocasião, todos os artigos foram considerados por possuírem o conceito de controle gerencial como temática central.

## 4 RESULTADOS

Nesta sessão buscar-se-á descrever resumidamente os trabalhos evidenciando as práticas e instrumentos de Controle Gerenciais utilizados na MB e seus respectivos propósitos no alinhamento estratégico.

### 4.1 RESUMO DOS TRABALHOS

O trabalho elaborado por Oliveira e Rodrigues (2002) visa apresentar e analisar o Plano Diretor da Marinha do Brasil tanto como um instrumento de apoio à tomada de decisão quanto de planejamento, execução e controle, que permite o relacionamento entre as atividades desempenhadas e os objetivos estabelecidos na estratégia naval. Nele, os autores apontam que a criação do Plano Diretor introduziu o conceito de planejamento estratégico no processo orçamentário naval. Apontam como fato de grande relevância o Sistema de Plano Diretor ter sido assimilado por toda a instituição, fazendo parte de sua cultura organizacional, sendo de conhecimento geral que nada se realiza na Marinha sem que esteja

previsto no Plano Diretor. Por fim, chegam à conclusão que em face das características apresentadas, o Plano Diretor permite a gestão estratégica dos créditos orçamentários.

Os trabalhos realizados por Silva e Fonseca (2007) no CBC, Silva e Fonseca (2007) na ANPCONT, Fonseca e Silva (2008), Silva e Fonseca (2008) e Fonseca e Silva (2009) referem-se a estudos de casos efetuados no Centro de Análise de Sistemas Navais (CASNAV), Organização Militar Prestadora de Serviços (OMPS) integrante do Sistema de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil. Neles são abordados diversos aspectos relativos aos instrumentos e mecanismos de controle gerenciais utilizados por esta organização. Os resultados encontrados evidenciam a ênfase dada pela organização no desenvolvimento de uma cultura interna voltada para a excelência, utilizando-se de diversos mecanismos de controle que provoquem a identificação dos membros da organização com a cultura organizacional, possibilitando assim, o aumento da coesão interna e a congruência entre comportamentos individuais e organizacionais. Observou-se que o investimento no capital intelectual pode ser apontado como um mecanismo de controle gerencial.

Outro aspecto abordado pelos autores foi a utilização do benchmarking como instrumento de controle gerencial. O fato de o CASNAV ter como base para suas fontes de informações a comparação das organizações que desenvolvem atividades similares às suas e que, de preferência, sejam reconhecidas como de excelência, demonstra que a referida instituição faz uso do benchmarking como instrumento de controle gerencial. A realização do benchmarking traz oportunidades para melhorias e inovações que, quando analisadas e consideradas pertinentes, são devidamente incorporadas aos procedimentos da organização.

Por último, observou-se que existe um relacionamento entre o clima da organização, oriundo de sua cultura, e o seu nível de desempenho. Analisando a organização militar em lide, seu sistema de controle gerencial, seus clima e cultura organizacionais e comparando os índices encontrados em suas Pesquisas de Clima Organizacional, os autores puderam concluir que a adoção da pesquisa de clima aponta para o entendimento da Alta Administração de que somente por meio de uma maior preocupação com os anseios de seus profissionais seria possível para a organização atingir os objetivos traçados, identificando assim como um instrumento de controle.

Graciliano e Marques (2008) abordaram o planejamento orçamentário do Comando da Marinha a partir da aplicação do conceito de orçamento-programa como instrumento de planejamento. Nesse estudo, os autores descrevem o referido processo de planejamento, a execução e o controle dos planos de ação envolvidos. Por fim, concluem que a aplicação do conceito de orçamento-programa na Marinha é apropriada, quando considerados: a estrutura militar, que oferece delimitação clara de linhas de autoridade e responsabilidade; o preparo e a disseminação do conhecimento de procedimentos; os projetos não inseridos em um Plano de Ação, que são atualizados e não descartados; a estrutura de planejamento, que é flexível; o sistema, que permite a tramitação rápida das decisões e está acessível a todos os gestores financeiros; o compromisso ativo dos executivos de Alto Escalão, que realizam reuniões de planejamento e controle dos Planos de Ação; e a orientação para a utilização de recursos escassos, que prioriza as necessidades mais urgentes.

Ferreira et al. (2009) mediram o grau de compreensão do significado de Contabilidade Estratégica nas Organizações Militares Prestadoras de Serviços da Marinha (OMPS), por meio da percepção das práticas utilizadas por esta área contábil. Com os resultados obtidos por meio de questionários direcionados aos militares e servidores civis envolvidos na contabilidade de custos, os autores apontam que essas organizações militares primam pela busca constante das melhores práticas gerenciais, embora ainda sejam incipientes no conhecimento da Contabilidade Estratégica. Os autores ainda apontam o processo de planejamento estratégico como uma das etapas internas necessárias para que a entidade tenha a possibilidade de implementação da Autonomia de Gestão. Assim, para que a entidade cumpra com eficiência e eficácia as suas tarefas, faz-se necessário que suas ações decorram de um planejamento que defina seus objetivos para um futuro desempenho organizacional, e que indique quais os recursos e tarefas necessários para alcançá-los. Esse planejamento deve ser baseado nas diretrizes emanadas da Alta Administração Naval, devendo, ainda, ser singular e específico para cada unidade.

Araújo, Nascimento e Gomes (2009) elaboraram por meio de um estudo de caso, uma análise crítica a respeito dos custos operacionais inerentes à execução da folha de pagamentos de pessoal da Marinha, dentro do âmbito da Pagadoria de Pessoal da Marinha (PAPEM), a fim de permitir efetiva mensuração da

eficiência da qualidade no consumo dos recursos públicos atuais e possibilitar propostas de viabilizem uma melhor utilização desses recursos no futuro. Como resultado, observou-se que a pagadoria conta com um efetivo menor do que o previsto em sua lotação de pessoal para o desempenho de suas atividades, o que pode explicar uma economia mensal aos cofres públicos. Mas essa economia, sob o ponto de vista do pessoal, gera grande sobrecarga de trabalho, dando margem a riscos de erros humanos. Assim, os autores apontam a necessidade de desenvolvimento de sistemas informatizados que apoiem as atividades da mão de obra direta como forma de otimização desta na atividade fim da organização. Reforçam ainda que, por meio de inovações tecnológicas, a organização em lide poderá aumentar a confiabilidade do processo, além de diminuir a sobrecarga de trabalho do pessoal envolvido.

Araújo e Silva (2010) analisaram em seu estudo duas experiências implementadas: uma na Marinha e outra no Comando da Aeronáutica, no sentido de apurar os custos dos bens e serviços produzidos, bem como mostraram as ações empreendedoras que os gestores dessas instituições vêm realizando. Descrevem que, na marinha, observa-se a mudança da cultura de gestão, o aumento da eficiência e a melhora da produtividade das organizações prestadoras de serviço. Como forma de consolidar a cultura de gestão de custos na instituição, a MB adotou algumas estratégias, tais como: normatização de procedimentos, sensibilização do pessoal quanto à necessidade de mudança, contratação e capacitação de pessoal técnico para apuração e análise dos resultados obtidos, o que ocasionou o investimento em cursos na área contábil e gerencial e de pós-graduação em contabilidade de custos. Além disso, a criação de uma mentalidade de custos serviu como um importante incentivo para o desenvolvimento e o aperfeiçoamento de indicadores de desempenho econômicos e financeiros, principalmente relativos aos contratos de autonomia de gestão, proporcionando melhor racionalização dos recursos e melhorias em práticas gerenciais, decorrentes do conhecimento mais transparente dos custos e de todos os recursos consumidos no processo produtivo.

O trabalho de Silva e Baptista (2010) teve como objetivo verificar como a Diretoria de Finanças da Marinha estabeleceu um novo indicador de desempenho, com base nas informações de custos, diante da necessidade da Alta Administração Naval em saber qual seria o montante de recursos

a ser disponibilizado para a sobrevivência dessas organizações, em uma situação onde o nível de atividades fosse próximo de zero.

Baptista e Silva (2010) analisaram se a utilização de novas faixas de desempenho no processo de análise gerencial das entidades propiciou resultados superiores aos obtidos em metodologia de avaliação anterior. Isto se refere a diferenças de tamanho, equipamentos instalados, tipos de serviços prestados e mão de obra empregada. A iniciativa estabeleceu quatro faixas de desempenho com o objetivo de permitir a distinção entre pequenos desvios, em relação aos padrões de normalidade estabelecidos, e os resultados que efetivamente contribuíram para uma avaliação de desempenho, visando auxiliar as análises a serem efetuadas por parte de Comandos Superiores. Com a referida medida, esperava-se atuar em aspectos comportamentais dos gestores com a finalidade de motivá-los a buscar uma melhora nos indicadores de desempenhos de suas organizações. Os autores concluem com os resultados obtidos que tal medida contribuiu para a melhoria da eficiência, e, como consequência, para a qualidade dos gastos efetuados nas mesmas.

## 4.2 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS

O Quadro 3 elenca, resumidamente, as principais práticas e instrumentos de controle gerenciais apontados pelos artigos, utilizados pela Marinha do Brasil, associados às Escolas de Pensamento Estratégico.

Em sentido amplo, pode-se perceber na leitura dos artigos uma harmonização entre o controle burocrático, voltado para o controle de procedimentos que focaliza os meios na forma determinada por lei, e o controle por resultados, que focaliza a otimização dos recursos com base no princípio da eficiência dentro da instituição.

Os artigos relacionados evidenciam um número maior de instrumentos e práticas gerenciais que utilizam a cultura organizacional como aliada no controle gerencial das organizações navais. Observa-se que, nos cinco trabalhos, os instrumentos e práticas gerenciais empregados podem ser relacionados à Escola Cultural, onde a cultura organizacional, ora pesquisada, modificada ou fortalecida, é utilizada como forma de tornar congruentes os objetivos pessoais e organizacionais.

O Contrato de Autonomia de Gestão e a participação anual em programa de qualidade

representam instrumentos e práticas gerenciais voltadas para o desenvolvimento e o fortalecimento de uma cultura interna voltada para a excelência, cultivando a ideia de que organizações bem-sucedidas preservam valores dominantes, e que tais valores lhes proveem vantagens competitivas no mercado.

**Quadro 3 – Demonstrativo de Instrumentos e Práticas de Controle Gerencial**

<b>Autor (ano)</b>	<b>Instrumentos e Práticas de Controle Gerencial encontrados</b>	<b>Escolas Estratégicas associadas</b>
Silva e Fonseca (2007) CBC	Contrato de Autonomia de Gestão	Cultural
Fonseca e Silva (2008)	Participação do Prêmio Nacional de Gestão Pública do Governo Federal	
Fonseca e Silva (2009)	Pesquisa de Clima Organizacional	
Silva e Fonseca (2007) ANP-CONT	Gestão do Capital Intelectual	Cultural e do Aprendizado
Silva e Fonseca (2008)	<i>Benchmarking</i>	Cultural e Ambiental
Araújo e Silva (2010)	Sistema OMPS	
Araújo, Nascimento e Gomes (2009)	Estudo de Custos Operacionais e Sistema Informatizado como apoio à atividade	Aprendizado
Oliveira e Rodrigues (2002)	Sistema do Plano Diretor	Planejamento
Graciliano e Marques (2008)	Conceito Orçamento-Programa	
Ferreira et al. (2009)	Planejamento estratégico	
Silva e Batista (2010)	Gestão de Posse Estratégica	
Baptista e Silva (2010)	Adoção de faixas de desempenho	

Fonte: elaborado pelo autor

A Pesquisa de Clima Organizacional e a Gestão do Capital Intelectual sinalizam instrumentos utilizados para o fortalecimento da cultura organizacional. A teoria baseada em recursos pode explicar o interesse da organização estudada em conhecer os relacionamentos e anseios de seus profissionais por meio da pesquisa de clima, como uma estratégia para explorar e desenvolver seus recursos de capital humano. Recursos de capital organizacional podem ser observados quando o artigo ressalta a relevância dos sistemas informacionais formais e informais para organização e seus constantes aperfeiçoamentos. E a preocupação da organização no reconhecimento e no investimento em seu Capital Intelectual revela seu entendimento de que a perspectiva baseada em recursos tem como essência o conhecimento (BARNEY, 1996 apud MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2000), ou seja, a Cultura Organizacional como um Recurso-Chave Estratégico.

Outro exemplo da noção de cultura como recurso estratégico da organização pode ser relacionado ao benchmark. O que se observa é a utilização desse instrumento como fonte de informação de melhores práticas para os membros da organização, visando a melhoria contínua dos processos, e contribuindo, assim, para a ocorrência de comportamentos apropriados necessários ao alcance das metas organizacionais.

As práticas e instrumentos utilizados, relacionadas

à Escola do Planejamento e encontradas em quatro trabalhos, referem-se em maioria ao orçamento como forma de planejamento formal e controle gerencial, ou seja, a quantificação das metas da organização, traduzindo os objetivos organizacionais em forma de números. Observa-se também o estabelecimento de várias técnicas e checklists para processo orçamentário com vistas à confecção de planos operacionais.

Quanto ao planejamento estratégico, ele é citado como uma forma encontrada para alinhar suas ações às metas determinadas pela Alta Administração, além de ser utilizado como meio de comunicação da estratégia da organização ao seu pessoal, de forma que a implementação ocorra de acordo com os objetivos, orçamentos e programas definidos.

Os estudos referentes à Adoção de Faixas de Desempenho e aos Gastos de Posse Estratégica foram também associados à Escola do Planejamento. A pesquisa de Silva e Batista (2010) observa que a utilização do estudo dos gastos fixos ou gastos de posse estratégica evidencia a percepção do alinhamento da estrutura organizacional com a atividade fim realizada e, por conseguinte, com a estratégia traçada pela organização.

Já o trabalho de Baptista e Silva (2010) identifica a adoção de faixas de desempenho como um meio de avaliação e controle do desempenho organizacional para atingir níveis mais elevados de comprometimento

dos membros da organização na consecução dos objetivos empresariais.

Dois artigos apresentam mecanismos de controle mais afetos à Escola do Aprendizado. Na pesquisa de Araújo, Nascimento e Gomes (2009), a qual analisa os custos operacionais e conclui que a implementação de sistemas informatizados servirá de apoio ao pessoal e a otimização de custos, pode ser observado que o foco da organização está na melhoria e otimização de seus processos como forma de estimular o aprendizado da organização.

O outro aponta a gestão do capital intelectual como forma de criação de um ambiente de desenvolvimento da capacidade intelectual de seus funcionários e de criação de um ambiente de aprendizagem, onde são estimulados o aprimoramento profissional e a transmissão de conhecimentos e experiências entre o pessoal envolvido no processo produtivo. Isto reforça a opinião de Anthony e Govindarajan (2006), de que, em ambientes dinâmicos, a formação de um clima de aprendizado, ou seja, a capacidade de aprender a enfrentar desafios constantes, é fundamental para a sobrevivência da organização.

Dois trabalhos foram alinhados à Escola Ambiental, de acordo com os instrumentos e mecanismos de controle encontrados em seus estudos. Ambos utilizam técnicas associadas à Teoria Institucional. A utilização, novamente, do benchmarking, mais, desta vez, como um meio para a busca de informações em outras organizações capazes de trazer oportunidades para avanços e inovações que, quando analisados e considerados pertinentes, são devidamente incorporados aos procedimentos da organização. No segundo estudo, novamente a criação de uma sistemática de apuração de custos é entendida como forma de atender às imposições legais demandadas pelo Governo Federal aos órgãos produtores ou prestadores de serviços públicos, onde os referidos custos dos processos devem ser apurados para servir como base de controle e tomada de decisão. Às imposições legais do Governo podem ser entendidas pela Escola Ambiental como uma estratégia de reação da organização ao ambiente, associada à Teoria Institucional, por meio do isomorfismo coercivo, ou seja, institucionalização de prática gerencial para fazer face às pressões pela conformidade exercida por meio de padrões, regulamentos e leis, fazendo com que todas as instituições públicas industriais mantenham uma uniformidade estrutural e gerencial.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral investigar o processo de adequação da Marinha do Brasil à nova perspectiva gerencial proposta ao setor público pela Reforma do Estado. E como objetivo específico identificar os instrumentos e práticas de controle gerencial adotados na consolidação desse modelo, utilizando para isso, a abordagem das Escolas de Pensamento Estratégico de Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000).

O panorama geral apresentado por este trabalho fornece a percepção de que a Marinha do Brasil, como organismo governamental, vem buscando se adaptar ao novo modelo gerencial proposto pelo Governo Federal, passando gradativamente do controle burocrático para um controle por resultados, e procurando, ao mesmo tempo, a harmonia entre ambos os controles dentro da instituição.

Embora permaneça orientando suas práticas e instrumentos gerenciais de acordo com a Escola do Planejamento e, utilizando-se também de mecanismos de controle alinhados à Escola Cultural, vem apresentando práticas e instrumentos gerenciais afetos às Escolas Ambiental e do Aprendizado.

Quanto às práticas relacionadas à Escola Cultural, foi observado que o fortalecimento da cultura organizacional é muito incentivado e justificado, principalmente nas organizações industriais, prestadoras de serviço e nas pertencentes à área de ciências e tecnologia, em virtude da impossibilidade de oferecimento de incentivos financeiros como meio de estímulo ao comprometimento às metas organizacionais.

Em relação à Escola do Aprendizado, observa-se que a busca pela excelência da qualidade fez com que o investimento em capital intelectual fosse introduzido como por instinto de preservação. Não obstante, a importância conferida à transmissão de conhecimentos e experiências funcionais entre os servidores proporciona a transformação do conhecimento tácito em conhecimento formal, conforme mencionado por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2000).

Depreende-se então que a Marinha do Brasil vem orientando uma mudança de paradigma em seus instrumentos de controle gerenciais, seguindo a linha proposta pela Reforma do Estado. A harmonização do controle burocrático com o controle por resultados pode ser claramente percebida, ocorrendo especificamente em algumas áreas da instituição. Principalmente em suas organizações industriais e prestadoras de

serviço e, dentre essas, naquelas voltadas para área tecnológica, onde ocorrem processos voltados para a inovação. No ramo tecnológico, há uma tendência dinâmica e, conseqüentemente, imprevisível, fazendo com que o Planejamento Estratégico Naval e o fortalecimento da Cultura Organizacional tenham que ser complementados com instrumentos e práticas capazes de incentivar a criação e o compartilhamento do conhecimento entre os membros da organização, tornando as organizações navais mais flexíveis, ajustáveis e proativas frente às constantes mudanças no ambiente.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. I. R.; COSTA, B. K. *Estratégia: Aplicações Setoriais e Estudos de Casos*. Curitiba: Juruá. 2007.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de controle gerencial*. 12 ed. São Paulo: Mcgraw-hill Interamericana, 2006.
- BRASIL. Comando da Marinha. Secretaria Geral da Marinha. SGM-304 - Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), v. I, 1 ed. Brasília, DF, 2008.
- BRESSER PEREIRA, L. C. *Da Administração Pública Burocrática à Gerencial*. Revista do Serviço Público. ano 47, v. 120, n.1. Brasília: ENAP, 1996.
- \_\_\_\_\_; SPINK, P. Kevin (Org.). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. trad. Carolina Andrade. 7 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- BROUHERS, K. D.; ROOZEN, F. A. Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, v. 32, n. 3, p. 311-322, 1999. Disponível em: <<http://www.elsevier.com/locate/lrp>>. Acesso em: 10 jan. 2010.
- CASSEL, C.; SYMON, G. *Qualitative Research in work contexts*. In CASSEL, C; SYMON, G. (EDS). *Qualitative Methods in Organizational Research: A Practical Guide*. Londres: Sage, 1994. p. 1-13.
- FILHO, J. A. O.; FADUL, E.: *Flexibilização da gestão pública com um modelo híbrido de administração gerencial: o contrato de autonomia de gestão na Marinha do Brasil*. Revista Gestão e Planejamento, n.14. Salvador, p. 31-42, 2006.
- FLAMHOLTZ, Eric G. *Accounting, Budgeting and Control Systems in their organizational context: Theoretical e empirical perspectives*. *Accounting, Organizations and Society*. v. 8, n. 2/3, p.153-169, 1983.
- GIL, A.C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. *Contabilidade de Custos*. v. 1. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- MINTZBERG, H. *The Strategic Concept 1: Five Ps for Strategic*. *California Management Review*. p 11-24, jun., 1987.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J.. *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- PORTER, M. E. *Competitive Strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press, 1980.
- SANTOS, P. R. G.; FERREIRA, R. C. M. *Planejamento Estratégico na Administração Pública: Utopia ou realidade?* In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 1, 2007, Recife. *Anais eletrônicos...* Recife, UFPE, 2007. Disponível em: <<http://www.controladoria.ufpe.br>>. Acesso em: 26 abr. 2011.