

# Controle Gerencial através do Benchmarking: o caso de um Órgão de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil

**Anderson Soares Silva** (UFRJ/FACC) - andersoncapita@yahoo.com.br

**Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca** (UFRJ/FACC) - anafonseca@pobox.com

## **Resumo:**

*Nos últimos anos, o Governo Federal vem propondo a difusão de doutrinas de gestão pública, voltadas para os resultados, que apontam para a necessidade da institucionalização de uma atividade de planejamento e controle fundamental para a avaliação dos gestores públicos, que é o controle gerencial. Nesse contexto, uma organização da Marinha do Brasil vem se destacando pelo êxito obtido no alcance dos objetivos estabelecidos em seu planejamento estratégico. A referida organização, denominada CASNAV, obteve seguidas premiações, entre os anos de 2004 e 2007, no Prêmio Nacional da Gestão Pública (PQGF), do Governo Federal. Para a obtenção dos resultados favoráveis, nesse período, o CASNAV adotou diversos instrumentos de controle, destacando-se, dentre eles, o benchmarking. Assim, este trabalho teve por objetivo verificar se o benchmarking pode ser apontado como instrumento de controle gerencial, no caso do CASNAV. Para tanto, utilizou-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa. Os resultados encontrados propiciaram o entendimento de que o benchmarking, utilizado pelo CASNAV, pode ser apontado como um dos instrumentos de controle gerencial, adotados por essa organização, à luz da literatura.*

**Palavras-chave:** *Controle Gerencial. Benchmarking. Informações Comparativas.*

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **Controle Gerencial através do *Benchmarking*: o caso de um Órgão de Ciência e Tecnologia da Marinha do Brasil**

### **Resumo**

Nos últimos anos, o Governo Federal vem propondo a difusão de doutrinas de gestão pública, voltadas para os resultados, que apontam para a necessidade da institucionalização de uma atividade de planejamento e controle fundamental para a avaliação dos gestores públicos, que é o controle gerencial. Nesse contexto, uma organização da Marinha do Brasil vem se destacando pelo êxito obtido no alcance dos objetivos estabelecidos em seu planejamento estratégico. A referida organização, denominada CASNAV, obteve seguidas premiações, entre os anos de 2004 e 2007, no Prêmio Nacional da Gestão Pública (PQGF), do Governo Federal. Para a obtenção dos resultados favoráveis, nesse período, o CASNAV adotou diversos instrumentos de controle, destacando-se, dentre eles, o *benchmarking*. Assim, este trabalho teve por objetivo verificar se o *benchmarking* pode ser apontado como instrumento de controle gerencial, no caso do CASNAV. Para tanto, utilizou-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa. Os resultados encontrados propiciaram o entendimento de que o *benchmarking*, utilizado pelo CASNAV, pode ser apontado como um dos instrumentos de controle gerencial, adotados por essa organização, à luz da literatura.

Palavras-chave: Controle Gerencial. *Benchmarking*. Informações Comparativas.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

### **1 Introdução**

A Marinha do Brasil nos últimos anos, através das iniciativas propostas pelo Governo Federal, percebeu a necessidade de substituição da administração pública burocrática, surgida no século XIX, pela administração gerencial.

A administração pública gerencial emerge na segunda metade do século XX como resposta, de um lado, à expansão das funções econômicas e sociais do Estado e, de outro, ao desenvolvimento tecnológico e à globalização da economia mundial, uma vez que ambos deixaram à mostra os problemas associados à adoção do modelo anterior (BRASIL, 1995). Dessa forma, a eficiência da administração pública tornou-se essencial, dada a necessidade de redução de custos e de aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos.

A reforma do aparelho do Estado passa a ser orientada predominantemente pelos valores da eficiência e qualidade na prestação de serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações (BRASIL, 1995). Vale aqui ressaltar, porém, que apesar dos avanços propostos pela administração pública gerencial em relação à administração burocrática, a primeira não nega todos os princípios da segunda. Ao contrário, a administração pública gerencial está apoiada na burocrática, da qual conserva, embora de forma flexível, alguns dos seus princípios fundamentais (PEREIRA, 2006, p.6). A principal diferença, entre ambas, está na forma de controle, que deixa de basear-se nos processos para concentrar-se nos resultados (BRASIL, 1995).

Assim, a difusão de doutrinas de gestão pública voltadas para os resultados, nos últimos anos, aponta para a necessidade da institucionalização de uma atividade de planejamento e controle fundamental para a avaliação dos gestores públicos, que é o controle gerencial. Entretanto, nota-se que ainda hoje o número de pesquisas sobre controle gerencial no Brasil é relativamente pequeno, em especial no setor público, fato este que aponta para a necessidade da realização de mais estudos exploratórios nesta área.

Nesse sentido, a idéia de desenvolver um artigo na área de controle gerencial em organizações públicas surge em primeiro lugar pelo desejo de confrontar as práticas vivenciadas por estas com os conceitos teóricos existentes. Dentro desse contexto, uma organização prestadora de serviços da Marinha vem se destacando pelo êxito obtido no alcance dos objetivos e metas estabelecidos em seu planejamento estratégico.

A referida organização, denominada CASNAV, obteve segundas premiações, entre os anos de 2004 e 2007, no Prêmio Nacional da Gestão Pública (PQGF), vinculado ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MP).

Para a obtenção dos resultados favoráveis nesse período recente, o CASNAV adotou diversos instrumentos de controle gerencial buscando influenciar, positivamente, o comportamento dos indivíduos a fim de aumentar a probabilidade da ocorrência de comportamentos dirigidos ao alcance dos objetivos da organização, de acordo com o pensamento de Flamholtz (1979). Dentre os procedimentos mencionados, o emprego de práticas de *benchmarking* merece destaque por revestir-se de um caráter inovador, até certo ponto, dentro da administração pública federal direta e, em especial, para uma organização militar.

Dessa maneira, o presente artigo pretende verificar se é possível apontar a utilização do *benchmarking*, por parte do CASNAV, como mecanismo de controle capaz de contribuir para a consecução dos objetivos da organização. Tal fato explica-se por dois motivos: a) um órgão público, até mesmo por restrições legais, não possui condições de estabelecer métodos de administração de recompensas visando direcionar as pessoas para o alcance das metas, o que para Flamholtz (1979) é um dos elementos básicos de um sistema de controle gerencial; b) pela ênfase dada pela alta administração da referida organização à disseminação e ao fortalecimento de aspectos relativos à cultura organizacional, baseada na melhoria contínua.

Assim, este trabalho terá por objetivo geral: verificar se o *benchmarking* pode ser apontado como instrumento de controle gerencial, no caso do CASNAV. Como objetivo específico: contribuir para mostrar às organizações, públicas ou privadas, caminhos alternativos para o alcance de resultados superiores em situações nas quais não é possível a presença de sistemas de premiação baseados em incentivos remuneratórios.

Para tanto, o artigo foi organizado em um estudo de caso, onde além desta primeira seção, em que foi realizada a contextualização do tema, desenvolveram-se mais cinco seções. Na seção 2, tratou-se dos aspectos teóricos com ênfase no controle gerencial e no *benchmarking*, por constituírem-se nas pedras basilares da pesquisa. Na seção 3, foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi delineada. Na seção 4, foi realizada a caracterização do caso CASNAV, abordando-se aspectos relativos à sua administração. Além disso, buscou-se apresentar as características principais da cultura da organização e o detalhamento do emprego do *benchmarking* dentro do seu sistema de controle gerencial. Na seção 5, foi realizada uma análise crítica dos resultados encontrados. Por fim, na seção 6, foram formuladas as considerações finais, bem como as recomendações.

## 2 Referencial Teórico

Nesta seção apresenta-se a base teórica utilizada na pesquisa a fim de dar fundamento ao estudo, através de uma revisão de literatura sobre controle gerencial.

De acordo com Gomes (1983), as primeiras referências na literatura relacionadas a controle gerencial remontam ao início do século XX, onde a preocupação básica era encontrar a melhor maneira de exercer o controle de forma válida para qualquer tipo de organização.

Otley *et al.* (1995) afirmam que as raízes do controle gerencial encontram-se nos primórdios do pensamento administrativo. Os estudos desta época foram caracterizados por uma atenção aos problemas reais com uma abordagem científica focada na compreensão e no desejo de resolver problemas. A contribuição, dos referidos estudos, para o controle gerencial

encontra-se na atenção dispensada à autoridade e ao *accountability*, onde a consciência da necessidade de modelos analíticos e orçamentários para controle propiciou a ligação entre custos e as atividades operacionais, separando a contabilidade de custos da contabilidade financeira e fazendo com que a primeira se tornasse a precursora do controle gerencial (OTLEY *et al*, 1995).

Segundo Nakagawa (1993, p.17):

*Accountability* é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Nas grandes empresas, onde é muito clara a separação entre propriedade e gerência, os acionistas representando muitas vezes, interesses de inúmeros investidores, elegem os membros de seu conselho de administração, os quais, por sua vez, escolhem as pessoas, que efetivamente deverão gerir os negócios das empresas, formando-se assim uma grande cadeia de *accountability*, que percorre toda a sua estrutura organizacional.

Otley (1994) afirma que a avaliação de desempenho e o *accountability*, ainda são as pedras angulares sobre as quais se baseia um controle gerencial efetivo.

Assim, é possível perceber que os pensamentos acima descritos contêm princípios perfeitamente aplicáveis ao setor público, principalmente no que diz respeito ao aspecto da prestação de contas. Entretanto cabe ressaltar que a ausência do objetivo de lucro leva à necessidade de adaptações dos mecanismos de controle, pois conforme Anthony e Herzlinger (*apud* RIBEIRO FILHO, 1997, p.7):

Em uma organização orientada para o lucro, a sua quantia fornece uma medida geral da eficiência e eficácia. Em muitas não voltadas, no entanto, os outputs não podem ser medidos em termos quantitativos em razão de muitas organizações sem fins lucrativos terem múltiplos objetivos, e não existir uma alternativa praticável de se combinar as medidas de muitos outputs, cada um dos quais voltados para acompanhar um daqueles objetivos, expresso em um número simples que traduza a eficácia geral da organização. A ausência de uma medida satisfatória, simples e geral da performance, comparável à medida de lucro é o mais sério problema do controle gerencial nas entidades sem fins lucrativos. O problema não é a ausência do motivo do lucro e sim a ausência da medição do lucro.

Nesse sentido, Hofstede (1981) destaca que as abordagens tradicionais de controle gerencial geralmente falham quando adotadas para empresas públicas ou sem fins lucrativos. Desta forma, os sistemas de controle gerencial de organizações públicas e sem fins lucrativos não podem ser os mesmos desenvolvidos para outras formas de organização, devendo-se observar as peculiaridades inerentes a este tipo de organizações.

Diante da existência de diversas abordagens sobre controle gerencial, neste estudo foram priorizadas aquelas que enfatizam a importância dos aspectos motivacionais e comportamentais dos sistemas de controle gerencial.

Para tanto se tomou por base o trabalho de Gomes e Salas (1999), que apresentou algumas das principais abordagens sobre controle gerencial enquadradas no contexto acima. Tais abordagens são representadas pelos trabalhos de Anthony (1965); Flamholtz (1979) e Hofstede (1981).

Cumpramos ressaltar que dentre as principais abordagens, destaca-se a de Anthony (1965), pois conforme afirma Martinewski (2003, p.26):

Independentemente da forma como o estudo de controle gerencial é sistematizado, parece, entretanto, incontestável que a primeira abordagem que, efetivamente, se tornou referência na área de controle gerencial foi o trabalho de Anthony (1965).

## 2.1 O Plano de Referência de Anthony

Segundo Otley (1994), o termo controle gerencial deve muito de sua atual conotação ao estudo de Anthony, original de 1965, que distinguiu controle gerencial de planejamento estratégico e controle operacional, colocando-o em uma posição intermediária.

Assim, o controle gerencial obtém os objetivos da organização, bem como as orientações para alcançá-los, do planejamento estratégico. Da mesma forma, define para o

controle operacional os parâmetros que o possibilitarão certificar que tarefas específicas sejam conduzidas eficaz e eficientemente (SANCOVSCHI, 1986).

Referente ao estudo original de 1965, a definição clássica de Anthony diz que “controle gerencial é o processo pelo qual os administradores se asseguram que os recursos são obtidos e usados eficaz e eficientemente de acordo com os objetivos da organização”. Entretanto, ao longo dos anos houve o aperfeiçoamento desta definição, que passou a levar em consideração elementos comportamentais, de acordo com os comentários à primeira edição feitos por Anthony em 1995, ou seja, trinta anos depois.

Assim, nas edições mais recentes de seu livro, Anthony e Govindarajan (2002, p.34) afirmam que “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas”.

Ao fazerem considerações sobre comportamento, Anthony e Govindarajan (2002) destacam que apesar de sistemático, o processo de controle gerencial não é mecânico, pois envolve interações entre indivíduos. Tal fato justifica-se pela existência dos objetivos pessoais dos executivos e membros da organização em geral.

O problema principal do controle é induzir estes indivíduos a atuarem de maneira que, ao procurarem seus objetivos pessoais, auxiliem o alcance dos objetivos da organização, chegando-se, desta forma, à chamada congruência de objetivos (ANTHONY e GOVINDARAJAN, 2002). Isto significa que os objetivos individuais do pessoal da organização devem ser consistentes com os objetivos dela própria, na medida do possível. Porém, os autores destacam a impossibilidade do alcance de uma completa congruência de objetivos, tendo em vista que a mesma é afetada tanto por processos informais como por sistemas formais, onde ambos os processos influenciam o comportamento humano dentro das organizações. Os referidos processos informais têm origem externa e interna à organização, sendo que para Anthony e Govindarajan (2002), a maioria deles é de origem interna. Dentre os fatores de origem interna, os citados autores apontam a cultura da organização como o mais importante, por abranger convicções, atitudes, normas, relacionamentos e presunções comuns aceitas implícita ou explicitamente e evidenciadas em toda a organização.

## 2.2 A Abordagem de Flamholtz

O plano de referência de Flamholtz, ao mesmo tempo em que enfatiza os aspectos comportamentais dos membros da organização, destaca a incerteza inerente ao processo de controle gerencial. Nesse sentido, ele demonstra que os sistemas de controle são mais probabilísticos do que determinísticos, ou seja, o propósito é maximizar as condições favoráveis que levam ao *goal congruence*. Sendo, nesta abordagem, a motivação de indivíduos ou grupos o elemento-chave, não se tratando de controlar o comportamento das pessoas de maneira predeterminada, mas influenciá-las a agirem de forma consistente com os objetivos da organização (GOMES; RODRIGUES, 2005).

Para Flamholtz (1979), os sistemas de controle gerencial têm quatro funções. A função primária de um sistema de controle é reduzir o conflito entre os objetivos pessoais e os da organização. Uma segunda função gerencial de um sistema de controle é a coordenação dos esforços das diversas partes de uma organização. A terceira função de um sistema de controle é a de permitir a descentralização das operações rotineiras da organização. Isto reduz o envolvimento da alta administração nestas operações, criando, por outro lado, a necessidade de desenvolver medidas de avaliação de desempenho das unidades, agora responsáveis diretas pelas operações. A quarta função de um sistema de controle é prover feedback na identificação de problemas verificados nas operações realizadas nas unidades, de modo a possibilitar a correção dos desvios e reforçar os resultados positivos.

Nesta abordagem, a avaliação da eficácia de um sistema de controle pode ser feita observando-se se o seu projeto satisfaz aos seguintes critérios: a) validade comportamental,

que se refere ao modo pelo qual um sistema de controle conduz ao comportamento a que ele se propõe conduzir; b) confiabilidade comportamental, que se refere ao ponto até o qual um sistema de controle produz repetidamente o mesmo comportamento independente do fato deste comportamento ser visado ou não; c) relevância comportamental, que se refere à capacidade do sistema de controle identificar todos os comportamentos ou objetivos relevantes que são requeridos pela organização.

### **2.3 A Abordagem de Hofstede**

Segundo Hofstede (1981), as abordagens tradicionais de controle gerencial geralmente falham quando adotadas para empresas públicas ou sem fins lucrativos. Desta forma, os sistemas de controle gerencial de organizações públicas e sem fins lucrativos não podem ser os mesmos desenvolvidos para outras formas de organização.

Assim, o citado autor desenvolve um plano de referência específico para tais tipos de organização, onde devido às características de suas atividades o tipo de controle aplicável deve levar em consideração os seguintes aspectos: a) a ambigüidade dos objetivos; b) a possibilidade de mensuração dos resultados; c) o conhecimento sobre os efeitos das intervenções; d) a repetitividade das atividades.

Para Hofstede (1981), a determinação da ambigüidade ou não dos objetivos é o critério mais importante para o projeto do sistema de controle de gestão, pois controle pressupõe a existência de um objetivo. Este autor afirma que à luz dos quatro aspectos acima mencionados, de acordo com a forma como estejam combinados, surgirá um determinado tipo de controle, são eles: controle rotineiro, controle técnico, controle por tentativa e erro, controle intuitivo, controle julgamental ou controle político.

O controle rotineiro é exercido através de regras e normas, sendo estabelecido quando: os objetivos não são ambíguos, os resultados são mensuráveis, os efeitos das intervenções são conhecidos e a atividade é repetitiva. O controle técnico acontece quando as atividades não são repetitivas e as demais condições permanecem inalteradas, podendo ser confiado a alguém para quem aquela atividade seja repetitiva, isto é, um especialista. O controle por tentativa e erro acontece quando os efeitos das intervenções não são conhecidos, mas a atividade é repetitiva, sendo que a organização desenvolve seu processo de controle a partir da análise ex post de seus sucessos e fracassos. O controle intuitivo ocorre em situações onde os efeitos das intervenções não são conhecidos e as atividades não são repetitivas, não havendo como aprender da experiência passada. O controle julgamental ocorre quando os resultados não podem ser medidos e não existem medidas indiretas que possam ser usadas como substitutas, onde o controle passa a ser uma questão de julgamento subjetivo. Este tipo de controle é dependente da estrutura de poder e influência existente na organização. O controle político acontece quando os objetivos são ambíguos, neste caso o controle depende das estruturas de poder e da capacidade do pessoal de topo em reduzir a ambigüidade.

### **2.4 Instrumentos de Controle Gerencial**

Kaplan (1994) afirma que a abordagem tradicional dava ênfase à estabilidade, ao controle e à eficiência e produtividade de máquinas, trabalhadores e departamentos isolados, onde orçamentos, padrões e análise de variações eram as ferramentas principais para promover o controle de custos. Porém, o mesmo autor alerta que o novo cenário, estabelecido a partir dos anos 80, exigia ligações entre as diversas funções a fim de promover um desempenho eficaz e eficiente dos processos da organização e não somente das tarefas individuais dentro de um processo.

Dessa forma, conforme destaca Kaplan (1994), começaram a surgir iniciativas, como a Gestão da Qualidade Total (TQM) e *Just-in-Time*, que serviriam de indicativos para a nova filosofia de melhoria contínua, onde os trabalhadores desempenhariam papel fundamental. Tal

pensamento encontra-se alinhado com Otley (1994) que destaca o distanciamento existente entre os preceitos conceituais contidos no paradigma tradicional e as reais necessidades das organizações contemporâneas, em termos de controle gerencial.

No mesmo sentido encontra-se o entendimento de Kaplan (1994, p.256) que afirma: “os sistemas de controle gerencial sofreram alterações de tentar controlar os trabalhadores para tentar mantê-los informados”.

Ao abordar esse assunto, Martinewski (2003) apresenta alguns instrumentos desenvolvidos para contribuir no alcance do objetivo de manter os funcionários mais bem informados para a execução de seu trabalho. Em sua pesquisa o referido autor aponta os seguintes instrumentos: custeio baseado em atividades (ABC); *balanced scorecard* (BSC); valor econômico agregado (EVA); capital intelectual; e governança corporativa.

Seguindo uma linha de pensamento semelhante, Soutes (2006) divide o que definiu como “artefatos” da contabilidade gerencial, em dois grupos: artefatos tradicionais e artefatos modernos. Para tanto, o referido autor tomou por base o trabalho divulgado pelo *Institute of Management Accountants* (IMA), no ano de 1998, que visava descrever a atividade conhecida como contabilidade gerencial. Além disso, também foram utilizados, como base teórica, os trabalhos de Sulaiman et al (2004) e Soutes e De Zen (2005). Cabe aqui ressaltar que no trabalho de Soutes (2006) o termo “artefato” foi utilizado de forma genérica, englobando diversos mecanismos que pudessem ser utilizados por profissionais da Contabilidade Gerencial no exercício de suas funções, como por exemplo: ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, sistemas de custeio e métodos de avaliação.

Com isso, Soutes (2006) elenca como tradicionais, dentre outros, os seguintes “artefatos” da contabilidade gerencial: centros de responsabilidade; preços de transferência; orçamentos e retorno sobre o investimento.

Já como “artefatos” modernos foram apresentados, dentre outros, os seguintes: custeio baseado em atividades (ABC); custeio meta (*target costing*); *benchmarking*; valor econômico agregado (EVA); e *balanced scorecard* (BSC).

Assim, diante do ora exposto, e tendo em vista o objetivo da presente pesquisa, a seguir serão apresentadas características conceituais do *benchmarking*.

#### **2.4.1 Benchmarking**

O conhecimento efetivo, bem como, a gerência de tecnologias da informação, têm levado as organizações a um contínuo aprimoramento de seus processos, produtos e serviços, aumentando de forma acentuada a competitividade nas últimas décadas. Desta forma, o *benchmarking* surgiu como uma necessidade de otimização das organizações em um mercado altamente competitivo.

Nesse contexto, segundo afirmam Colauto et al (2004), o *benchmarking* pode ser visto como um instrumento gerencial para comparar vários aspectos dos produtos, processos empresariais e fatores de sucesso de organizações do mesmo segmento. Dessa forma, segundo os autores (op. cit., p. 2), o *benchmarking* “propicia a monitoração de mercado de maneira a buscar meios para igualar ou superar a competitividade local e global”.

Segundo Araújo (2001, p.241) o *benchmarking* “é uma ferramenta tradicional do planejamento e da gestão da qualidade total e, como tal deve orientar as corporações a buscar, além de suas próprias operações, fatores-chave que influenciem a sua produtividade e resultados”.

O *benchmarking* é um novo modo de se fazer negócios que força uma visão externa para assegurar a precisão da fixação de objetivos, configurando-se em uma nova abordagem gerencial, pois obriga ao teste constante das ações internas em relação aos padrões externos das práticas da indústria (CAMP, 2002). Ainda para este autor, tal ferramenta requer trabalho

em conjunto de maneira cooperativa, dirigindo a atenção para práticas empresariais que visam à manutenção da competitividade, ao invés de promover interesses individuais.

Ao analisarmos as variadas definições sobre *benchmarking*, é possível apontar que todas enfatizam a idéia de que o mesmo é um procedimento de pesquisa, contínuo e sistemático, pelo qual se realizam comparações entre organizações, objetos ou atividades, criando-se um padrão de referência.

Boxwell (1996) afirma que é muito mais importante entender como é que as empresas, objeto de estudo, conseguiram alcançar seus resultados do que se obter apenas algumas medições de ordem quantitativa sobre as mesmas. Ratificando tal pensamento, Colauto *et al* (2004) afirmam que com o *benchmarking*, o foco de investigação das organizações voltou-se para a excelência do processo e não apenas para a excelência do produto final.

Assim, torna-se possível afirmar que o principal benefício do *benchmarking* para uma instituição é a orientação organizacional, na procura permanente de oportunidades de melhoria das suas práticas e processos. Entretanto, conforme nos alerta Gariba Júnior (2005), é preciso que as organizações, ao buscarem o *benchmarking* como ferramenta de melhoria, tenham uma postura de organização que deseja aprender com os outros, a fim de justificar o esforço investido no processo, tendo em vista que tal busca configura-se em um trabalho intensivo que consome tempo e requer disciplina. Para o mesmo autor (*op.cit.*, p. 131), “*benchmarking* é uma escola na qual se aprende a aprender”.

Na mesma linha de pensamento, Leibfried e McNair (1994, p.269) esclarecem que o princípio do *benchmarking* “é fornecer visões e idéias criativas para a combinação dos recursos existentes, e mostrar um caminho para o aperfeiçoamento já trilhado com sucesso pelos outros”.

Finalizando, cabe destacar o entendimento de Gariba Júnior (2005, p.131) ao afirmar que:

saber fazer e adaptar benchmarking no processo da organização pode permitir vislumbrar oportunidades e também ameaças competitivas, constituindo um atalho seguro para a excelência, com a utilização de todo um trabalho intelectual acumulado por outras organizações evitando erros e armadilhas de percursos.

### 3 Metodologia

Kerlinger (1980) afirma que a natureza, ou delineamento da pesquisa, pode ser definida como sendo o plano e a estrutura da investigação, concebidos de forma a obterem-se respostas para as perguntas de pesquisa.

Assim, diante da existência de várias taxonomias de tipos de pesquisa, no presente trabalho será adotada a de Vergara (2003) que propõe classificar as pesquisas quanto aos fins pretendidos e quanto aos meios propostos. A mesma autora observa ainda que os tipos de pesquisa “não são mutuamente excludentes”, sendo possível utilizá-las de forma combinada (VERGARA, 2003, p.49).

Diante do exposto, pode-se classificar a presente pesquisa como exploratória e descritiva quanto aos fins. Exploratória, porque visou buscar a identificação da aplicação de instrumentos de controle gerencial em uma organização militar prestadora de serviços do setor público federal, tendo em vista que há pouco conhecimento acumulado nesta área. Descritiva, pois buscou expor as características administrativas empregadas na gestão da organização, em especial àquelas que se referem ao controle gerencial e ao uso de *benchmarking*.

A investigação exploratória, segundo Vergara (2003, p.47), “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado”. A mesma autora (*op.cit.*) afirma que a pesquisa descritiva consiste em expor as características de uma determinada população ou de determinado fenômeno, podendo estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Por fim, ressalta Vergara (2003, p.47) que a pesquisa descritiva “não tem

compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, documental e de campo, utilizando-se o estudo de caso como estratégia de pesquisa, de acordo com Yin (2001). Bibliográfica, tendo em vista a importância da sua fundamentação teórica, que tomou por base importantes obras cujo reconhecimento se dá pelo notório saber de seus autores. Documental e de campo, porque envolveu a coleta de dados primários no âmbito da organização estudada, através da análise de documentos internos não acessíveis ao público em geral, além da observação não participante. Estudo de caso, porque concentrará esforços na análise de apenas uma organização, na busca por um maior grau de aprofundamento sobre o assunto.

A pesquisa bibliográfica consiste no estudo sistematizado desenvolvido com base em material acessível ao público em geral, como livros, revistas e jornais (VERGARA, 2003, P.48). Já a investigação documental, segundo Vergara (2003), é feita em documentos conservados no interior de órgãos públicos ou privados de qualquer natureza.

A pesquisa de campo consiste na investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno, ou onde estão disponíveis os elementos para explicá-lo (VERGARA, 2003, P.47). No caso em lide, a referida pesquisa baseou-se na observação não participante, onde o pesquisador afigura-se, somente, como um espectador atento a um grupo observado, sendo guiado pelos objetivos da pesquisa e procurando registrar o máximo de ocorrências que convém ao seu trabalho (RICHARDSON, 1989). O mesmo autor (*op.cit.*) afirma que de maneira geral a observação é a base de toda investigação no campo social, podendo-se utilizá-la em trabalho científico de qualquer nível, dos mais simples aos mais avançados. Cabe destacar que a observação não participante foi facilitada em grande parte pelo fato de um dos pesquisadores ser Oficial da Marinha, fato que veio a propiciar de forma completa o acesso a toda a organização.

O estudo de caso, afirma Vergara (2003, p.49), “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país”. Segundo Yin (2001, p.21),

o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.

## **4 O Caso da OMPS – CASNAV**

### **4.1 Caracterização da Organização**

O CASNAV é uma Organização Militar Prestadora de Serviços (OMPS) da Marinha do Brasil, integrante do Sistema de Ciência e Tecnologia da Marinha, tendo sido reconhecido como órgão da área de Ciência e Tecnologia da Administração Pública Federal Direta, em 1993.

No ano de 2001, o CASNAV assinou com a Secretaria Geral da Marinha (SGM), representante legal do Comando da Marinha, o seu primeiro contrato de gestão, que no âmbito da MB foi denominado Contrato de Autonomia de Gestão (CAG).

Uma das metas contidas no referido contrato era a participação da organização no Prêmio Nacional de Gestão Pública (PQGF) do Governo Federal, fato este que vem ocorrendo desde o ano de 2003. Cumpre ressaltar que o CASNAV foi laureado com premiações na faixa bronze do referido concurso nos ciclos 2004, 2005 e 2007, não tendo sido em 2006 pelo fato de que o regulamento do PQGF impedir que a mesma organização seja premiada na mesma faixa por três anos consecutivos. Cabe mencionar, também, que o CASNAV mantém servidores qualificados como avaliadores do PQGF, onde tais elementos visitam outras organizações públicas durante o processo de avaliação do referido prêmio.

O propósito da existência do CASNAV é de contribuir para o aprimoramento do processo decisório e do emprego de meios e sistemas da Marinha do Brasil (MB), sendo sua principal área de atuação a prestação de serviços às organizações da MB, podendo, entretanto, prestar serviços para instituições extra-Marinha, desde que considerado de interesse pela Alta Administração Naval. (CASNAV, 2006)

O CASNAV realiza atividades segundo as seguintes áreas de competência técnica: Análise de Sistemas; Pesquisa Operacional; Engenharia de Sistemas; Segurança da Informação; Criptologia; Matemática; e Estatística.

A administração do CASNAV é dividida em três níveis. O primeiro nível é o estratégico, composto pelo diretor, vice-diretor, assessores da direção, e chefes dos departamentos, respectivamente, de administração, de engenharia de sistemas e de apoio tecnológico. O segundo nível é o tático, composto pelos encarregados de divisão e assessores dos chefes de departamento. O terceiro nível é o operacional, composto pelos gerentes de projeto e encarregados de seção.

Além disso, existem três conselhos e um comitê com atribuições e componentes formalmente previstos, que participam diretamente do processo de tomada de decisão, assessorando o diretor, autoridade máxima da organização, nos assuntos que lhes couberem. O Conselho Consultivo (ConSult) trata, principalmente, dos assuntos relativos ao Contrato de Gestão. O Conselho Técnico (ConsTec) cuida dos assuntos de natureza técnica. O Conselho Econômico (ConsEco) trata de gerência econômico-financeira. Por fim, o Comitê de Qualidade é responsável pelo bom funcionamento do Sistema de Gestão da Qualidade (SGQ).

#### **4.2 Controle Gerencial no CASNAV**

O sistema de controle gerencial do CASNAV foi implantado há sete anos, tal fato está diretamente relacionado com a elaboração do primeiro planejamento estratégico da organização no ano 2000, que teve como consequência a assinatura do Contrato de Autonomia de Gestão (CAG) em 2001.

O referido contrato foi apontado, pela organização, como o “divisor de águas” no seu processo de gestão, pois através do estabelecimento de metas, acordadas entre as partes, propiciou-se um ambiente favorável a uma administração com enfoque mais gerencial do que burocrático, este último comum na administração pública.

O CASNAV almeja a obtenção de metas de alto desempenho através da promoção da cultura da excelência na organização, baseada na sua política de qualidade. Assim, a qualidade pode ser apontada como uma das pedras basilares da cultura organizacional, onde merece destaque a figura dos “promotores de qualidade”. Tais elementos são selecionados entre os componentes da organização, voluntários, que possuam como características, dentre outras: liderança, entusiasmo, disciplina, visão sistêmica, credibilidade, participação e preocupação com resultados. Os “promotores de qualidade”, ao disseminarem conceitos e idéias de qualidade em toda a organização, atuam como os principais agentes de mudança, incentivando o comprometimento de todos com a cultura da excelência.

Nesse sentido, o processo de comunicação interna é visto como uma das bases para a motivação ao comprometimento de todos com a cultura de excelência. Como exemplo, pode-se citar as palestras realizadas pelo Diretor a toda organização, no intuito de reforçar a necessidade do comprometimento com a excelência, além de mostrar os resultados decorrentes da adoção de práticas voltadas para a melhoria contínua. As citadas palestras são realizadas ao final de cada ano, sendo que nelas são apresentados os principais resultados alcançados pelo CASNAV, os óbices encontrados para a consecução dos mesmos, as medidas corretivas adotadas, além das perspectivas para o ano seguinte.

O trabalho em equipe nos seus diversos níveis faz parte da cultura do CASNAV, liderado pelos chefes de departamento, encarregados de divisão ou gerentes de projeto. Dessa maneira, é possível formar equipes interdisciplinares conforme a demanda específica.

O CASNAV possui valores e tradições peculiares ao meio naval, sendo que além dos valores da Marinha do Brasil, que são estabelecidos em norma específica, a organização decidiu efetuar um complemento, criando um código de valores específico para o seu ambiente interno.

Na referida organização, entende-se que os valores servem como filtros que impedem que hábitos inadequados se incorporem à cultura da organização ou de parte dela. Assim, o que se deseja é que os componentes da organização ajam de acordo com um mesmo código de valores, que darão o tom comportamental de todos.

Dentre o conjunto de valores do CASNAV, destacam-se: a) ética; b) cooperação; c) constância de propósitos; d) fidelidade; e e) profissionalismo. Ressalta-se que o entendimento desses valores está formalmente exposto no código de ética da organização.

#### **4.2.1 O Uso do *Benchmarking***

A organização faz uso intensivo do *benchmarking*, através da gestão das informações comparativas (GIC), que são selecionadas por meio das referências usadas nas OMPS da área de Ciência e Tecnologia; organizações premiadas no PQGF, naqueles processos semelhantes aos do CASNAV; e ainda aquelas que guardam relação de proximidade com o planejamento estratégico da organização.

A definição dos critérios de seleção das informações comparativas cabe ao ConSult e ao ConsTec. Nesse sentido, os principais critérios são: a) capacidade de agregação ao diferencial competitivo perante o mercado; b) utilidade das informações comparativas para o CASNAV; c) validade de aplicação das informações comparativas para aferição do desempenho dos macroprocessos; e d) viabilidade da coleta dos dados, mediante requisitos de disponibilidade, consistência, atualização e confiabilidade.

Assim, as informações obtidas são utilizadas cumprindo-se o seguinte procedimento: a) identificação - a partir das informações comparativas, identificam-se os processos cujos resultados estão aquém dos obtidos por outras organizações, ou apresentam tendência desfavorável; b) análise - analisam-se os processos identificados, para a determinação das causas do desempenho abaixo do esperado e a elaboração das linhas de ação para melhoria, sendo os colaboradores envolvidos com os processos também são chamados a participar; c) encaminhamento - dependendo do nível de decisão associado às linhas de ação definidas, o assunto poderá ser encaminhado para o ComQ ou para o ConSult, tendo em vista que muitas vezes a providência pode ser a nível operacional; e d) ação - a direção, nas reuniões do ConSult toma a decisão, dissemina e acompanha a execução.

Conforme mencionado, o CASNAV tem como base para suas fontes de informações para comparação as organizações que desenvolvem atividades similares às suas e que, de preferência, sejam reconhecidas como de excelência.

As informações comparativas sobre avaliação operacional (AO) e sobre criptologia são obtidas por trabalhos apresentados em eventos técnicos no país e no exterior porque as suas características de sigilo intrínsecas deparam-se com a dificuldade de encontrar organizações no país e no exterior que disponibilizem informações dessas áreas. As informações comparativas em AO são obtidas no país, no Simpósio de Pesquisa Operacional e Logística da Marinha (SPOLM), no Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP), no Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional (SBPO) e as de criptologia no Simpósio de Tecnologia da Informação da Marinha (INFOMAR). No Exterior, para AO, podemos citar: International Federation of Operational Research Societies (IFORS); Institute

for Operations Research and the Management Sciences (INFORMS) e o Military Application Society (MAS).

As principais práticas de obtenção de informações comparativas (IC), com seus referenciais, empregadas pelo CASNAV podem ser vistas no Quadro 1 a seguir.

PRÁTICAS DE OBTENÇÃO	PROCESSOS	REFERENCIAIS
<i>Benchmarking</i> com outros órgãos	Gestão e Segurança da Informação , Gestão Contemporânea, Engenharia de <i>Software</i> , Modelagem e Simulação	OMPS-C; CNEN; INMETRO
Participações em Eventos Técnicos	Avaliação Operacional, Gestão e Segurança da Informação , Engenharia de <i>Software</i> , Modelagem e Simulação.	SBPO; ENEGEP; IFORS.
<i>Benchmarking</i> após Visitas Técnicas	Engenharia de Software, Modelagem e Simulação	MECTRON, EMBRAER
Consulta a <i>sites</i> da Internet	Gestão e Segurança da Informação , Engenharia de <i>Software</i> , Gestão Contemporânea, Modelagem e Simulação.	SOBRAPO, COPPE, MAS

Fonte: Relatório de Gestão do CASNAV – 2007.

Quadro 1 – Principais práticas de obtenção de IC

No Quadro 2 são apresentadas algumas organizações que o CASNAV utiliza como base de comparação, bem como são descritos os quesitos que são considerados em cada uma das citadas organizações.

ORGANIZAÇÃO	DESCRIÇÃO
SOBRAPO	Sociedade de referência em Pesquisa Operacional no país – Ações e imagem junto à sociedade.
EMBRAPA	Órgão de C&T – Corpo técnico e relações com a sociedade.
FURNAS	Departamento de apoio e controle técnico – faixa prata PQGF/2005.
PETROBRÁS	Recursos humanos e satisfação com as instalações.
INMETRO	Órgão de C&T – faixa prata no PQGF/2005.
ELETROSUL	Regional da manutenção do Paraná – faixa ouro no PQGF/2004.
SERPRO	Órgão de referência da Administração Federal, em Tecnologia da Informação.

Fonte: Relatório de Gestão do CASNAV – 2007

Quadro 2 – Fontes de informações para *benchmarking*

As demais IC são obtidas nas outras OMPS da MB; em outros órgãos do Plano de Carreira de Ciência e Tecnologia (PCCT) do Governo Federal (INMETRO, CNEN, INPI etc); em visitas técnicas e nas consultas a sites da Internet e em publicações técnicas, desde que devidamente avaliadas.

## 5 Análise dos Resultados

A importância dada pelo CASNAV ao processo de comunicação interna mostra a preocupação da organização no que se refere ao fato de manter seus membros devidamente informados a fim de se alcançar os objetivos traçados. Tal situação pode ser confirmada pela ênfase dada à qualidade, como base da cultura de excelência estabelecida pelo CASNAV, onde os “promotores de qualidade” ocupam lugar de destaque.

Nesse sentido, os referidos elementos cumprem papel de vital importância, uma vez que atuam como os principais agentes de mudança, incentivando o comprometimento de todos com a cultura de excelência, configurando-se, dessa forma, como os catalisadores do processo de qualidade da organização. Com isso, pode-se depreender, de forma mais nítida, a intenção da alta administração do CASNAV de exercer o controle gerencial através da

divulgação de diversos tipos de informações julgadas relevantes para a organização. Tal fato encontra-se alinhado com o pensamento de Kaplan (1994), onde o autor ressalta que os sistemas de controle gerencial deixaram de tentar controlar os trabalhadores para tentar mantê-los informados.

Diante disso, entra em cena o uso do *benchmarking* pelo CASNAV, tendo em vista que a referida organização faz uso intensivo de tal ferramenta, de controle gerencial, na busca de informações visando à melhoria contínua dos processos da organização, através da influência no comportamento de seus componentes. Tal postura encontra ressonância em Soutes (2006) que apresenta o *benchmarking* como “artefato” moderno da contabilidade gerencial; e Martinewski (2003) que aponta como instrumentos de controle gerencial aqueles destinados a manter os funcionários mais bem informados para a execução de seu trabalho.

O fato de o CASNAV ter como base para suas fontes de informações para comparação as organizações que desenvolvem atividades similares às suas e que, de preferência, sejam reconhecidas como de excelência, com destaque para aquelas que são premiadas no PQGF, demonstra que a organização está alinhada com Hofstede (1981). Isto se confirma pelo desenho do quadro de indicadores de controle que é fortemente influenciado pelo contexto cultural e por aspectos não financeiros, de acordo com o pensamento de Hofstede (1981), onde o referido autor afirma que os sistemas de controle gerencial de organizações públicas devem ser específicos para tal atividade, devendo-se evitar a adoção das abordagens tradicionais, uma vez que as mesmas por focarem as organizações com fins lucrativos normalmente falham em órgãos públicos.

Ainda, nesse contexto, vale mencionar Colauto *et al* (2004) ao afirmarem que o *benchmarking* pode ser visto como um instrumento gerencial para comparar vários aspectos dos produtos, processos empresariais e fatores de sucesso de organizações do mesmo segmento.

A decisão da direção do CASNAV em concorrer ao Prêmio Nacional de Gestão Pública (PQGF) do Governo Federal, além de contribuir para o fortalecimento da cultura organizacional, baseada na excelência de gestão, favorece a utilização do *benchmarking* como meio de influenciar o comportamento das pessoas na direção da melhoria contínua, através principalmente do foco dado à questão da qualidade na organização. Tal questão nos remete ao alerta feito por Gariba Júnior (2005) ao destacar a necessidade de que as organizações utilizem o *benchmarking* como ferramenta de melhoria, tendo uma postura de organização que deseja aprender com os outros. Conforme já mencionado, para o mesmo autor (*op.cit.*, p. 131), “*benchmarking* é uma escola na qual se aprende a aprender”.

Outro fato que contribui para a consecução do pensamento anterior reside na atuação de servidores do CASNAV como avaliadores do PQGF, onde se torna possível captar informações que contribuam diretamente para o aprendizado organizacional, durante as visitas para avaliação de outras organizações participantes do PQGF.

Nesse sentido, a descrição dos critérios de seleção, bem como das etapas do processo de utilização das informações comparativas obtidas, no uso do *benchmarking*, demonstram que o CASNAV tem por objetivo, ao empregar tal instrumento, incrementar a aprendizagem organizacional, na procura permanente de oportunidades de melhoria das suas práticas e processos. Corroborando com tal afirmativa, é possível mencionar o entendimento de Boxel (1996) quanto à importância maior de se entender como é que as empresas, objeto de estudo, conseguiram alcançar seus resultados do que se obter apenas algumas medições de ordem quantitativa sobre as mesmas.

Assim, analisando-se os dados apresentados, onde o processo de comunicação interna, aliado a uma cultura de excelência do CASNAV, contribuem para o emprego do *benchmarking* como forma de influenciar o comportamento dos membros da organização, é

possível apontar uma proximidade das práticas adotadas pelo CASNAV com as preconizadas na literatura no que tange ao uso do *benchmarking* como instrumento de controle gerencial.

## 6 Considerações Finais

O objetivo principal do presente artigo foi o de verificar se o *benchmarking* pode ser apontado como instrumento de controle gerencial, da forma como é empregado no caso do CASNAV. Para tanto, buscou-se em primeiro lugar o embasamento teórico necessário ao correto entendimento do tema em lide, bem como a análise do sistema de controle gerencial da referida organização, com ênfase no uso do *benchmarking*, por parte da mesma, no seu processo de controle.

Os resultados encontrados propiciaram o entendimento de que o *benchmarking*, utilizado pelo CASNAV, pode ser apontado como um dos instrumentos de controle gerencial adotados por essa organização. Tal entendimento tomou forma mais clara ao identificarmos a relação existente entre o *benchmarking*, o processo de comunicação e a cultura organizacional, sendo os dois últimos fatores internos à organização, que contribuiram para potencializar os efeitos gerados pelo referido instrumento, no que tange à sua capacidade de influenciar o comportamento dos membros do CASNAV.

Nesse sentido, verificou-se que o uso do processo de *benchmarking*, além da participação em eventos técnicos, tanto no Brasil quanto no exterior, podem ser apontadas como importantes fontes de conhecimento e obtenção de informações comparativas.

Dessa forma, a captação sistemática de informações sobre a gestão de outras organizações, tidas como referência, em especial aquelas do PQGF, com o perfil similar ao do CASNAV, por meio da realização de *benchmarking*, traz oportunidades para melhorias e inovações que, quando analisadas e consideradas pertinentes, são devidamente incorporadas aos procedimentos da organização. Tal afirmação é respaldada pelo conceito de que com o *benchmarking* a organização aprende a aprender, o que está de acordo com o pensamento de Leibfried e McNair (1994) ao afirmarem que o *benchmarking* tem por princípio fornecer visões e idéias criativas para a combinação dos recursos existentes, e mostrar um caminho para o aperfeiçoamento já trilhado com sucesso pelos outros.

Assim, a utilização das informações comparativas, com o emprego da técnica de *benchmarking*, pode ser vista como mecanismo de controle gerencial, pois serve como referência das melhores práticas existentes no mercado, norteando os membros do CASNAV no rumo compatível com o contexto social no qual se insere, reforçando a cultura de excelência.

Quanto ao objetivo específico, foi possível demonstrar às organizações, públicas ou privadas, caminhos alternativos para o alcance de resultados superiores em situações onde não é possível a presença de sistemas de premiação baseados em incentivos remuneratórios, uma vez que a organização, objeto de estudo, apresentou excelentes resultados nos últimos anos, tendo por base o desenvolvimento de uma cultura de excelência, onde se destacou o emprego do *benchmarking*.

Diante do exposto, é possível sugerir o desenvolvimento de novos estudos em organizações que se encontrem em situação semelhante, sejam públicas ou privadas, a fim de ratificar os resultados ora encontrados.

## Referências

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

ARAÚJO, L. C. G. de. **Organização, sistemas e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional**. São Paulo: Atlas, 2001.

BOXWELL, R. J. **Vantagem competitiva através do *benchmarking***. São Paulo: Makron Books, 1996.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. 1995. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/publi\\_04/COLECAO/PLANDI1.HTM](http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/PLANDI1.HTM)>. Acesso em 27 jan. 2007.

CAMP, R. C. ***Benchmarking: o caminho da qualidade total***. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.

CASNAV – Centro de Análises de Sistemas Navais. **Relatório de Gestão 2006**. Rio de Janeiro, 2006.

COLAUTO, R.D.; BEUREN, I.M.; e SANT'ANA, L.E. O *benchmarking* como suporte ao sistema de inteligência competitiva. **Revisa de Negócios**, Blumenau, v.9, n.4, p. 237-248, outubro/dezembro 2004.

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

GARIBA JÚNIOR, M. **Um modelo de avaliação de cursos superiores de tecnologia baseado na ferramenta *benchmarking***. 2005. 304 f. (Tese – doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

GOMES, J. S.. **Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas estatais brasileiras**. 1983. 358 f. (Tese – doutorado em Administração). Instituto COPPEAD de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1983.

\_\_\_\_\_. e RODRIGUES, A. Um estudo exploratório sobre controle gerencial em empresas brasileiras internacionalizadas do setor de serviços. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 29., 2005, Curitiba. **Anais...** Curitiba: ANPAD, 2005. CD-ROM.

\_\_\_\_\_. e SALAS, J. M. AMAT. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

KAPLAN, R. S. Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory. **Management Accounting Research**, n.5, p.247-260, 1994.

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

McNAIR, C. J.; LEIBFRIED, K. H. J. ***Benchmarking: uma ferramenta para a melhoria contínua***. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MARTINEWSKI, A. L. **Mudanças no controle gerencial de empresas brasileiras estatais e privatizadas: estudo de casos**. 2003. 246 f. (Tese – doutorado em Administração). Instituto COPPEAD de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2003.

NAKAGAWA, M.. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

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

\_\_\_\_\_, BROADBENT, J. & BERRY, A. Research in management control: an overview of its development. **British Journal of Management**, v. 6, special issue, p. S31-S44, 1995.

PEREIRA, S. C. de S. **O planejamento estratégico na Marinha do Brasil: o caso das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS)**. Rio de Janeiro. 2006. 86 f. (Dissertação – Mestrado em Administração Pública). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas (EBAPE), Fundação Getúlio Vargas (FGV), Rio de Janeiro, 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F. **Controle gerencial para entidades da administração pública**. Brasília: ESAF, 1997. 74 f. Monografia vencedora em 1º lugar no II Prêmio STN de Monografia, Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública: contabilidade pública gerencial, set, 1997.

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

SANCOVSCHI, M. **A função de controle gerencial nas instituições financeiras privadas no Brasil: uma perspectiva situacional**. 1986. 248 f. (Tese – doutorado em Administração). Instituto COPPEAD de Administração, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1986.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 116 f. (Dissertação – mestrado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

SOUTES, D. O.; DE ZEN, M. J de C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 5., 2005, São Paulo. Anais. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br>>. Acesso em 20 mar. 2007.

SULAIMAN, M; AHMAD, N. N.; ALWI, N. Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**, n.19, v.4, p.493-508, 2004.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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