

R C & C

REVISTA DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

# AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO SOB AS PERSPECTIVAS FINANCEIRA E NÃO-FINANCEIRA: A GESTÃO ESTRATÉGICA DE UMA ORGANIZAÇÃO MILITAR PRESTADORA DE SERVIÇOS DA MARINHA

***Performance Assessment under the Financial Perspectives and Non-Financial: The Strategic Management of a Military Organization Service Provider of the Navy***

Recebido em 28.02.2011 | Aceito em 26.04.2011 | 2ª versão aceita em 17.06.2011

Nota: este artigo foi aceito pelos Editores Romualdo Douglas Colauto e Ademir Clemente e passou por uma avaliação *double blind review*

ANDERSON SOARES SILVA

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro- UFRJ | Diretoria de Finanças da Marinha | Encarregado da Divisão de Análise Gerencial | Rua da Ponte nº 28 | Ed. Almirante Gastão Motta | Ilha das Cobras | Rio de Janeiro-RJ | Tel. (21) 2104-5717 | E-mail: soares@dfm.mar.mil.br |

RODRIGO BARREIROS LEAL

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ | Diretoria de Finanças da Marinha | Capitão-de-Corveta (IM) | Encarregado da Seção de Análise das OMPS-I | Rua da Ponte nº 28 | Ed. Almirante Gastão Motta | Ilha das Cobras | Rio de Janeiro-RJ | Tel. (21) 2104-5718 | E-mail: Rodrigo.leal@dfm.mar.mil.br |

ARACÉLI CRISTINA DE SOUSA FERREIRA

Doutora em Ciências Contábeis pela USP | Universidade Federal do Rio de Janeiro | Pro-reitora de Gestão e Governança da UFRJ | Av. Pedro Calmon, 550 | Edifício da Reitoria | 8º andar, sala 818 | Cidade Universitária | Campus do Fundão | Tel: (21) 2598-1604 | Email: araceli@ufrj.br |

## RESUMO

Alinhada com a preocupação do Estado acerca da eficiência, a Marinha do Brasil (MB) adotou um modelo de gestão denominado Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) que apresenta como um de seus pilares a utilização das informações oriundas do emprego da Contabilidade de Custos. Em conjunto com as informações gerenciais proporcionadas por esta, o Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do

Corpo de Fuzileiros Navais (OMPS da MB), de nome fantasia Cresumar, colocou em prática o conceito de gestão estratégica na condução de suas atividades administrativas e operacionais. Com isso, buscou-se a melhoria de seu planejamento e controle ao utilizar aspectos econômico-financeiros e não financeiros, com vistas a facilitar a avaliação e a tomada de decisão. O objetivo final deste estudo foi verificar se a adoção de um Plano de Gestão Estratégica (PGE) por uma OMPS, ao considerar aspectos financeiros e não financeiros na avaliação de seu desempenho, trouxe benefícios à sua gestão. Para tanto, foi realizada uma descrição das principais características do Sistema OMPS, bem como dos PGE e relatórios de avaliação de desempenho referentes aos anos de 2007 a 2010 (1º semestre) atinentes à unidade de estudo. A plataforma de referência contempla também uma síntese do histórico da apuração de custos e da autonomia de gestão no setor público, além de um breve histórico do Cresumar. O estudo de caso foi utilizado como estratégia de pesquisa. Quanto aos fins, foram conduzidas pesquisas exploratórias e descritivas e, quanto aos meios, bibliográficas, documentais e de campo. Dos resultados encontrados, foi possível depreender que os preceitos teóricos da gestão estratégica adotados no PGE proporcionam um incremento na qualidade da sua gestão, uma vez que servem como instrumentos de planejamento, controle e avaliação com características globais, ou seja, considerando aspectos financeiros e não financeiros para tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Gestão Estratégica; Contabilidade de Custos; Tomada de Decisão.

## ABSTRACT

Aligned with the State concern about the effectiveness, the Brazilian Navy (BN) adopted a management model called the System of Military Organizations Service Providers (MOSP) presenting as one of its pillars the use of information derived from the use of Accounting Costs. In conjunction with the information provided by this management, the Center for Special Repairs and Supplies of the Marine Corps, MOSP of BN that fancy name Cresumar, put into practice the concept of strategic management in conducting their administrative and operational activities. Therefore, we sought to improve its planning and control by using economic, financial and non-financial aspects, in order to facilitate evaluation and decision making. The ultimate goal of this study was to determine whether the adoption of a Strategic Management Plan (EMP) by a MOSP, considering both financial and non-financial aspects in evaluating its performance, has brought benefits to its management. To this end, we performed a description of the main features of the system MOSP as well as EMP and performance evaluation reports for the years 2007 to 2010 (first semester) relating to the study unit. The reference platform also includes a historical summary of the calculation of costs and management autonomy in the public sector, and a brief history of Cresumar. The case study was used as a research strategy. About the purposes, were conducted exploratory and descriptive research, and as to means, bibliographical, documentary and field research. From the results it was possible to conclude that the theoretical principles of

strategic management adopted in the EMP provides an improvement in the quality of its management, since they serve as tools for planning, monitoring and evaluation with global characteristics, ie, considering the financial aspects and not for financial decision making.

**Key words:** Strategic Management, Cost Accounting, Decision-Making.

## 1 INTRODUÇÃO

A rapidez com que as mudanças têm ocorrido no mundo, especialmente nas últimas décadas, iniciada com a globalização, está exigindo das organizações a utilização de instrumentos rápidos e eficazes para aperfeiçoamento de suas técnicas de custeio dos produtos e serviços, de gerenciamento de resultados e de apoio às suas decisões (BRAGA, 2009, p.14). A busca pelo aperfeiçoamento administrativo do aparelho estatal no Brasil não é um fato recente. Porém, nos últimos anos o tema da eficiência do Estado vem assumindo cada vez mais um papel de relevância dentro da nossa sociedade.

Nesse contexto, segundo Silva, Davis e Viveiros (2008), entra em cena a questão da qualidade do gasto público, onde a eficiência da administração pública torna-se essencial, dada à necessidade de redução de custos e de aumento da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos. A afirmação anterior encontra respaldo no pensamento de Schwengber (2007) ao afirmar que um dos três níveis de análise da qualidade do gasto público é a eficiência com que, uma vez alocados os recursos públicos entre as distintas funções do governo, esses recursos são transformados em bens e serviços públicos. Segundo o referido autor, nesse nível, qualidade implicaria eficiência na utilização de recursos públicos. Schwengber (2007, p.6) afirma, ainda, que:

Duas questões estão no centro de qualquer diagnóstico sobre a qualidade do gasto público: i) quanto menos o governo poderia gastar para atingir os mesmos resultados; ii) quanto melhor poderiam ser os resultados, dado os níveis atuais de gasto público. As metodologias não-paramétricas permitem responder essas questões uma vez que mensuram as diferenças de produtividade e eficiência entre as unidades administrativas.

Assim, a difusão de doutrinas de gestão pública voltadas para os resultados, nos últimos anos, indica a necessidade da institucionalização de uma atividade de planejamento e controle fundamental para a avaliação dos gestores públicos. Nesse sentido, a formulação de um Plano de Gestão Estratégica (PGE) elaborado de forma coerente e colocado efetivamente em prática facilita as ações do gestor público e traz qualidade à sua gestão.

Diante do exposto, o trabalho descreve o caso da adoção do PGE em uma Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais (OMPS-I), procurando apresentar os resultados alcançados, seus benefícios e eventuais dificuldades encontradas. Assim, o problema a ser respondido pela pesquisa é: **a avaliação em conjunto dos aspectos financeiros e não financeiros, sob a perspectiva da gestão estratégica, contribui para a melhoria da qualidade do gasto em uma organização pública?**

Portanto, o objetivo final deste estudo foi verificar se a adoção de um PGE por uma OMPS-I, ao considerar aspectos financeiros e não financeiros na avaliação de seu desempenho, trouxe benefícios à sua gestão e, por conseguinte, à qualidade de seu gasto. Para tanto, buscou-se

explorar os PGE existentes e seus principais objetivos, bem como analisar os relatórios de avaliação de desempenho atinentes ao espaço temporal do referido Plano.

Uma vez definido o plano de referência, buscou-se analisar os relatórios de avaliação de desempenho da OMPS, em especial quanto à utilização conjunta de indicadores financeiros e não financeiros, visando identificar os resultados dessa prática de gestão. São observados como objetivos intermediários: descrever de modo sumário o sistema OMPS em seus aspectos relacionados à contabilidade de custos; expor conceitos inerentes à gestão estratégica; e descrever o plano de gestão estratégica aplicado no Cresumar.

O tema abordado no trabalho reveste-se de importância teórica e prática. Do ponto de vista teórico, o assunto estudado revela-se enriquecedor da moderna literatura voltada para a administração pública ao trazer o conhecimento de uma experiência específica da esfera pública federal, no que tange à aplicação da gestão estratégica. Quanto ao aspecto da relevância, em termos práticos, o trabalho busca destacar os resultados decorrentes da adoção de um plano com conceitos de gestão estratégica em uma OMPS, expondo tanto os benefícios angariados como as dificuldades encontradas.

A pesquisa justifica-se pelas recentes demonstrações do aumento da importância dada pelo Governo Central ao incremento da qualidade do gasto público, por meio da utilização de novos sistemas, metodologias, técnicas e procedimentos voltados para a modernização da gestão governamental. Dentre as mencionadas demonstrações pode-se citar a construção do Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SICGOV), homologado no início do ano de 2010, sob a coordenação da Secretaria-Executiva do Ministério de Fazenda.

O estudo encontra-se organizado em seis seções. Na primeira destas, a introdutória, buscou-se realizar a contextualização do tema, bem como demonstrar sua relevância e os motivos que justificaram a execução da pesquisa. Também foram elencados os objetivos que se pretende alcançar visando responder ao problema de pesquisa formulado. A segunda seção tem por objetivo apresentar o construto teórico utilizado na pesquisa, que alicerçará o estudo por meio de uma revisão bibliográfica com ênfase em gestão estratégica e no sistema de contabilidade de custos de uma OMPS, por constituírem-se nas pedras basilares da pesquisa. Na terceira seção foram abordados os aspectos metodológicos de acordo com os quais a pesquisa foi delineada. Já na quarta seção foi realizada a caracterização do caso do emprego do plano de gestão estratégica na OMPS, abordando-se os aspectos relativos ao seu desenvolvimento e sistemática de avaliação dos resultados. A seção cinco contém as informações referentes à análise dos indicadores de avaliação de desempenho, onde se buscou relacionar os resultados obtidos na pesquisa de campo ao plano de referência desenvolvido. Por fim, a seção seis dedica-se a apresentar as conclusões e recomendações da pesquisa.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Em princípio, os modelos de custeio são criados para a aplicação no setor privado onde o lucro é um dos fatores preponderantes para medição de desempenho. No setor público, o desempenho está relacionado ao conceito de eficiência e eficácia dos gastos públicos. As mudanças no modo de pensar da administração pública ganharam maior destaque a partir da crise do petróleo ocorrida em 1973, que trouxe à baila a questão do ajuste estrutural, que representava ajuste fiscal e as reformas orientadas para o mercado. Neste período, passaram a ser adotados

modelos gerenciais importados da iniciativa privada, que foram os propulsores das grandes mudanças implementadas na administração pública.

No âmbito da Marinha do Brasil, o Sistema das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) foi implantado visando solucionar a preocupação existente na Alta Administração Naval, quanto à incapacidade de mensuração dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços. Tal preocupação encontrava origem, principalmente, nos seguintes fatos: constantes déficits financeiros dessas organizações; e desconhecimento de outras posições econômico-patrimoniais que possibilitassem a identificação e a correta avaliação das diversas atividades desenvolvidas nessas organizações (BRASIL, 2008, p.1-1).

Assim, a Marinha criou as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) e o Sistema OMPS, no ano de 1994, na busca do aprimoramento dos controles internos e da determinação mais eficiente dos custos das organizações militares industriais e prestadoras de serviços. Para operacionalizar a implantação do sistema foram utilizadas duas ferramentas: o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e a Contabilidade de Custos. A utilização dessas ferramentas visava permitir que a Alta Administração Naval passasse a visualizar tanto os reais custos dos serviços prestados por aquelas organizações quanto à necessidade estratégica de suas existências (BRASIL, 2008).

No ano 2000, entrou em vigor a Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal), abrindo perspectivas para uma nova fase na administração pública brasileira. A pressão exercida pela sociedade impôs que as velhas e perniciosas práticas, que por muito tempo marcaram a imagem dos homens públicos neste País, trouxessem um esforço pela eficiência e a racionalidade no trato dos recursos. A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como principal objetivo o explicitado no seu art. 1º, e consiste em estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Em complemento, o parágrafo primeiro desse mesmo dispositivo define o que se entende como responsabilidade na gestão fiscal.

Recentemente, a Administração Naval consolidou seus entendimentos acerca das características, diversidade e importância dos indicadores de desempenho para a gestão administrativa eficiente de suas OM, conforme o disposto na 1ª Edição da publicação SGM-304 – Normas Sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) – Volume II, 2008.

Nesse contexto, os indicadores de desempenho entendidos como grandezas numéricas permitem comparar metas numéricas preestabelecidas com os resultados alcançados. Incontestavelmente, medir é fundamental como elemento de controle, além de determinar referências entre valores. De acordo com a SGM-304, as organizações medem seus desempenhos para: a) avaliar o atendimento aos requisitos dos clientes/usuários; b) avaliar o atendimento aos requisitos da organização; e c) ter um instrumento efetivo de gerenciamento, a fim de identificar deficiências e oportunidades de melhorias.

Assim sendo, o gestor público passa a dispor de meios para aprimorar suas decisões, alicerçadas em dados consistentes e cientificamente mensuradas, podendo regularmente impor as ações corretivas porventura necessárias no curso das atividades organizacionais.

## 1.2 O CENTRO DE REPAROS E SUPRIMENTOS ESPECIAIS DO CORPO DE FUZILEIROS NAVAIS

O Centro de Reparos e Suprimentos Especiais do Corpo de Fuzileiros Navais (CRepSupEspCFN), nome fantasia Cresumar, foi oficialmente criado, com a finalidade de prestar atendimento ao material especializado do Corpo de Fuzileiros Navais (CFN), sendo ativado em 31 de maio de 1972, ainda nas dependências do Centro de Instrução, na Ilha do Governador. Em 1994, com a ativação, na Marinha do Brasil, da filosofia de “Organização Militar Prestadora de Serviços” (OMPS), o Cresumar foi alçado à condição de OMPS Industrial, passando a contabilizar os custos operacionais de seus serviços e as despesas administrativas para a sua manutenção, com um gerenciamento empresarial.

Em 1999 foi assinado, de forma pioneira na Marinha, o Contrato de Autonomia de Gestão, caracterizado particularmente pelo estabelecimento de metas pactuadas entre o Cresumar e a Marinha. Como reconhecimento do Governo Central, o Cresumar foi agraciado por duas vezes com o Prêmio Hélio Beltrão por medidas inovadoras na administração pública, firmando-se como conceituada OMPS da Marinha, sendo tomada como referência em diversas ocasiões.

## 2.3. PLANO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DO CRESUMAR

### 2.3.1 GESTÃO ESTRATÉGICA – CONCEITOS E CONSIDERAÇÕES

A adoção pelo Cresumar da filosofia de administração denominada de “Gestão Estratégica” tem por objetivo dotar a OM das condições necessárias para acompanhar os rápidos avanços nas áreas de tecnologia, informação e gestão, fazendo frente aos crescentes desafios do complexo ambiente vivenciado por uma Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais (OMPS-I). O Cresumar adotou conceitos oriundos da Escola de Gestão Estratégica Competitiva na formulação de seu Plano (PGE 2005-2015). Dentre outras características, a referida Escola promove a adoção de uma postura de valorização do aprendizado e adaptação ao longo do tempo (KAPLAN; NORTON, 2004).

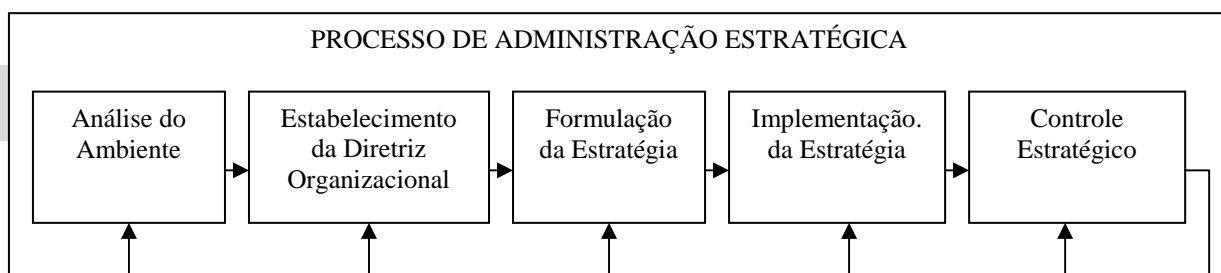
Em linhas gerais, à luz das diversas fontes pesquisadas para a elaboração do PGE, a Gestão Estratégica é entendida como um processo contínuo (ocorre a todo momento), interativo (busca de harmonia com o ambiente), cíclico, flexível (fácil adaptação ao contexto) e auto-regenerativo (adaptação constante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

### 2.3.2 O PGE 2005-2015 - A VERSÃO PIONEIRA

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

Em suma, o modelo de Gestão Estratégica adotado nesse plano procurou conciliar outras metodologias de gestão, com a metodologia básica adotada na Figura 1, visando agregar o que há de melhor, a fim de se atingir um modelo mais avançado à época.

Figura 1 – Metodologia Básica Adotada



Fonte: PGE 2005-2015

A Figura-1 representa o modelo de gestão estratégica adotado pelo Cresumar, constante em seu PGE 2005-2015 que traz algumas características da organização, tais como: (1) Missão Estratégica da OM: “contribuir para o aprestamento material dos clientes, por meio da manutenção, recebimento, estocagem e distribuição do material específico de Fuzileiros Navais e do armamento leve de toda a Força, além de outros serviços, em benefício da Marinha”; (2) Negócio da OM: “aprestamento de material, e que a organização atue em dois grandes ramos - a manutenção e o suprimento”.

Por sua vez, a avaliação estratégica efetuada mapeou e interpretou as interações entre oportunidades e ameaças versus forças e fraquezas, analisando sistematicamente de modo a visualizar os efeitos do conjunto de interações entre os fatores ambientais internos e os externos à organização, em determinado cenário. Ainda com base na avaliação estratégica, o Cresumar estabeleceu sua Visão de Futuro, almejando que no ano de 2015 a OM será: a) organização virtualmente imprescindível aos seus clientes e principais parceiros-chave; b) padrão de referência militar sul-americano de qualidade nas atividades de manutenção e suprimento; c) modelo nacional de excelência em administração pública; e d) exemplo de sucesso em gestão estratégica no âmbito das Forças Armadas brasileiras.

Em complemento, o Cresumar elegeu como estratégias gerais a excelência na gestão e **liderança efetiva**, de modo que a visão de futuro e os objetivos estratégicos sejam alcançados e considerando-se as opções estratégicas formuladas. Com base no modelo padrão de mapa estratégico apresentado na obra de Kaplan e Norton (2004), a OMPS elaborou o seu próprio mapa estratégico onde é demonstrado como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor para o alcance dos resultados esperados pelos clientes e parceiros-chave.

A partir do mapa estratégico, o Cresumar elaborou o seu painel de desempenho onde constam os aspectos a serem mensurados, os alvos a serem alcançados com a respectiva moldura temporal de cada aspecto medido, bem como a iniciativa ou ação a empreender para que isto se torne realidade. Em seguida, os planos de gestão foram formulados. Trata-se de documentos internos da OM com intuito de detalhar as atividades relacionadas e orientar os esforços para que os alvos levantados no painel de desempenho sejam atingidos. Cada plano de gestão abarca os aspectos componentes a serem medidos, no nível operacional e tático, bem como os indicadores e alvos que, de forma consolidada, conduzirão aos resultados dos indicadores estratégicos listados no painel de desempenho.

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

No escopo do controle, o PGE previu uma sistemática de avaliação de desempenho das metas pactuadas pelo Cresumar, no que concerne ao contrato de autonomia de gestão. Essa avaliação é feita por intermédio de relatórios gerenciais, com periodicidade trimestral, emitidos pela OM,

de modo a permitir o acompanhamento pelas partes contratantes, além dos Comandos Superiores da OMPS. Com base na legislação pertinente e documentos internos da Organização, este trabalho dedica especial atenção à autonomia de gestão na seção 2.4.

### 2.3.3 O PGE 2009-2015 – PRINCIPAIS ALTERAÇÕES

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

Em sua essência, o PGE 2009-2015 é considerado um Plano de Crescimento Organizacional, consolidando um conjunto de grandes escolhas que orientam a construção da OM no longo prazo (2015), sujeito às incertezas inerentes a qualquer processo de mudança. Deste modo, o Plano representa uma resposta consistente às seguintes questões: a) quem somos?; b) aonde pretendemos ir?; e c) como chegaremos lá? Ao tratar da análise do ambiente externo e interno, o PGE traz algumas considerações que o diferencia do Plano anterior, em especial no que tange aos fatores favoráveis e desfavoráveis, oportunidades e ameaças, forças e fraquezas.

Com vistas a retratar objetivamente a finalidade da OM, ajudando a seus integrantes a concentrar esforços em uma direção comum e evitando que existam ações conflitantes, o PGE adotou para o Cresumar a seguinte missão estratégica: “Contribuir para o pronto emprego da força por meio de atividades de manutenção e suprimento de material específico do CFN, de viaturas e armamento leve de toda a MB e realizar outros serviços de interesse da Marinha do Brasil”. Ademais, a OM elegeu como estratégia geral o “Apoio de Serviços com Excelência e Qualidade”. Nesse contexto, o PGE adota um novo painel de desempenho, conforme demonstra o Quadro 1 onde consta os indicadores a serem mensurados com seus respectivos alvos dentro de três perspectivas (financeira; cliente; e interna), distribuídos em seis programas responsáveis.

Dentre os programas estruturantes trazidos pelo PGE, o de qualidade é considerado a base de todos os outros (Programa de Pessoal, Programa de Modernização, Programa de Parcerias, Programa Ambiental e Programa Financeiro). Tais programas servem para operacionalizar as intenções estratégicas e são divididos em ações que por sua vez são de três tipos: (1) Projetos (ações estruturadas com início, meio e fim visando o aumento da capacidade, do patrimônio ou da área de atuação da organização), ou seja, sinônimo de ampliação; (2) Atividades (ações que visam a manutenção das atividades da organização ou seu acompanhamento contínuo); e (3) Operações Especiais (ações que não se enquadrem nas duas anteriores).

O PGE se preocupa em registrar que tais programas são implementados de forma gradual, dentro de uma priorização estabelecida pelo Comitê de Gestão Organizacional, tendo como primeiro passo o estabelecimento das prioridades. Os Programas não são estanques e, muito menos, rígidos. Eles serão modificados, melhorados e adaptados em função dos resultados e da evolução dos fatores externos e internos. Ações podem surgir ou desaparecer. Está prevista a inclusão de novos Programas ou mesmo exclusão dos propostos. Essa característica dos projetos reflete a própria dinâmica da vida organizacional e faz parte de um processo organizado com gerenciamento, monitoramento e avaliação da carteira de projetos e do Plano Estratégico. Nesse contexto, os objetivos e metas pactuados no contrato de autonomia de gestão são caracterizados como resultados a serem alcançados sob o ponto de vista tático e operacional. Assim, pode-se concluir que esses serão atendidos no planejamento específico dos programas



estruturantes e servem como linhas mestras para a definição das ações a serem implementadas. O PGE prevê o emprego do conceito de Gestão Contemporânea (GECON) para nortear o desenvolvimento e operacionalização dos projetos, atividades e operações.

Os princípios balizadores da GECON são adotados no Cresumar (constância de propósitos, satisfação dos usuários, garantia da qualidade, desenvolvimento humano, liderança participativa, melhoria contínua, gerenciamento dos processos e disseminação de informações). Com o advento do referido PGE, o Cresumar continuou avaliando seu desempenho por meio de relatórios gerenciais. Em relação ao PGE anterior algumas mudanças foram feitas, como alterações em percentuais de indicadores e acréscimo de indicadores de gestão dos programas.

**Quadro 1:** Painel de Desempenho (2009-2015)

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

Fonte: PGE 2009-2015

### 3 AUTONOMIA DE GESTÃO

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

Nesse sentido, é possível entender o contrato de gestão como importante ferramenta para a gestão estratégica das entidades públicas, constituindo-se em um dos principais instrumentos balizadores para nova postura da gestão pública, que é baseada na administração gerencial com

foco na avaliação de desempenho. Este tema é, por si só, interessante e merecedor de um aprofundamento, porém não se encontra no escopo deste trabalho.

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

## 4 METODOLOGIA

Diante da existência de várias taxonomias de tipos de pesquisa, no 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).

Dessa forma, pode-se classificar a pesquisa como exploratória e descritiva quanto aos fins. Exploratória, porque visou buscar a identificação da aplicação de conceitos teóricos sobre gestão estratégica e de contabilidade de custos em organizações industriais e prestadoras de serviços do setor público federal, especificamente no âmbito da Marinha do Brasil, tendo em vista que há pouco conhecimento acumulado nesta área. Descritiva, pois se buscou expor as características do Sistema OMPS, em especial aquelas que se referem ao seu sistema de custeio e a utilização de indicadores econômico-financeiros no processo de controle gerencial das OMPS, bem como as características do PGE adotado.

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 através da análise de documentos internos não acessíveis ao público em geral. Estudo de caso, porque concentrou esforços na análise de apenas uma organização, na busca por um maior grau de aprofundamento sobre o assunto.

O procedimento de coleta de informações da pesquisa utilizou-se de dados secundários. Segundo Mattar (1999, p.135), os dados secundários são “aqueles que já foram coletados, tabulados, ordenados e, às vezes, até analisados, com propósitos outros aos de atender às necessidades da pesquisa em andamento, e que estão catalogados à disposição dos interessados”. Os dados secundários foram coletados no âmbito da organização, principalmente através da pesquisa documental. Ainda na coleta de dados secundários, foram utilizadas diversas publicações como livros, periódicos, dissertações e, complementarmente, pesquisa via Internet, de modo a se poder realizar o levantamento bibliográfico da pesquisa.

Visando oferecer uma maior riqueza de detalhes sobre o assunto, a descrição do caso foi separada de sua análise e interpretação. Assim, na próxima seção, buscou-se ordenar as informações obtidas de modo a possibilitar a análise do caso, descrevendo-o da forma mais

aproximada possível da realidade. Na seção 5, o caso foi analisado à luz dos fundamentos teóricos da literatura apresentada, e com essa ordenação foi possível elaborar a conclusão.

As limitações da pesquisa decorrem de várias fontes. A principal delas, de caráter básico, é típica de estudos em ciências sociais que lidam com a imprevisibilidade do fenômeno humano. Além disso, o próprio tema de estudo, custos na administração pública, é complexo, sendo que na sua avaliação podem ter ocorrido reducionismos a fim de se realizar as análises.

## 5 A AVALIAÇÃO E O ACOMPANHAMENTO DAS METAS PACTUADAS

Estabelecidos no escopo do PGE, os indicadores de desempenho da OM são divididos em dois grupos: Econômico-Financeiros e Não Financeiros. A gestão orçamentária e financeira prevista no PGE comporta os indicadores econômico-financeiros. Nesse contexto, merece destaque o fato de que com as informações oriundas do demonstrativo do resultado do período (DRP) possibilitou-se o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos indicadores de desempenho econômico e financeiro.

Dentre os indicadores de desempenho na análise realizada trimestralmente pela DFM, destacam-se os seguintes: (1) **Resultado Bruto/(Faturamento – Descontos)** - tem por finalidade indicar que percentual do faturamento, foi destinado a cobrir as despesas administrativas e as perdas; (2) **Despesas Administrativas/Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos** - tem por finalidade avaliar o percentual dos gastos das OMPS com seus setores e atividades administrativas em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos; (3) **Resultado Operacional/(Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos + Despesas Administrativas)** - tem por finalidade avaliar a correção do faturamento das OMPS. Este índice deve ser de no máximo 5%, pois a OMPS somente pode faturar pelos serviços prestados em suas atividades, além de seus custos e despesas administrativas, a taxa cujo percentual máximo é de 5% sobre os custos e despesas administrativas; (4) **Perdas/Custos dos Serviços ou Produtos Vendidos** - tem por finalidade avaliar o percentual de perdas (material e mão-de-obra) em relação aos custos dos serviços/produtos vendidos.

Além dos indicadores acima elencados, importante ressaltar o acompanhamento pela OM dos dados, em valores absolutos, relacionados com o demonstrativo do resultado (resultado líquido), prazo médio de renovação de estoque (PMRE) e mão-de-obra faturada/faturável. Nesse sentido, o PMRE representa o prazo médio que a OMPS leva para renovar seus estoques, computado em dias.

Aliados aos indicadores financeiros, a OM monitora os indicadores de desempenho não financeiros subdivididos em: (1) **Manutenção da Proficiência do CFN** - indica a relação entre o número de serviços executados com o número de serviços planejados dos setores produtivos do Cresumar; (2) **Gestão de Processos Relativos a Fornecedores** - indica a relação entre os fornecedores qualificados cadastrados e o total de fornecedores, bem como a relação entre os fornecimentos dentro do prazo e o total de fornecimentos. (3) **Gestão de Serviços e Produtos dos Processos Finalísticos** – possui sete indicadores.

O primeiro indica a relação entre o número de horas de mão-de-obra direta (MOD) efetivamente aplicadas à produção, e o total de horas de MOD disponíveis mensalmente. O segundo, a relação entre a quantidade obtida de conceitos muito bom e ótimo, e o total de avaliações de qualidade e eficiência. O terceiro, a relação entre a quantidade obtida de conceitos ótimo, muito bom e

bom, e o total de avaliações de tempo de execução dos serviços. O quarto, indica a relação entre a quantidade obtida de conceitos ótimo, muito bom e bom, e o total de avaliações de atendimento e informações prestadas aos clientes. O quinto, a relação entre o número de pedidos de serviços rejeitados pelos clientes, e os pedidos de serviço executados. O sexto, a relação entre o número de pedidos de serviços executados, e a quantidade de pedidos de serviço programados.

Por fim, o sétimo indica a relação entre os pedidos de serviços retrabalhados (refeitos), e a quantidade total de serviços executados: (1) **Gestão de Pessoal** - indica a relação entre o número de pessoas motivadas, e número total de pessoal existente, bem como a relação entre as horas não trabalhadas (por faltas), e o total de horas disponíveis. Faz também o registro da quantidade de acidentes de trabalho no trimestre e indica a relação entre a quantidade de funcionários cursados no trimestre, e a quantidade total de funcionários da OMPS; (2) **Gestão dos Programas (adotada a partir de 2009)** - indica a relação entre a quantidade obtida de conceitos ótimo e muito bom, e o total de avaliações efetuadas nas incumbências da OM (programa 5S).

De maneira a consolidar a avaliação, são atribuídos pesos por grupo de indicadores, de modo que o resultado da multiplicação das médias de cada grupo de indicadores (média aritmética) pelo peso corresponderá ao total de pontos atribuídos a cada indicador. A divisão do somatório dos pontos pelo somatório dos pesos corresponderá à pontuação média global da instituição. Assim, a pontuação global acima de 9,6 corresponde ao conceito de excelente; entre 8,6 a 9,5 - muito bom; entre 7,6 a 8,5 - bom; 6,6 a 7,5 - regular; e abaixo de 6,5 é atribuído o conceito deficiente.

## 6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são sintetizados e organizados os dados relativos aos indicadores de desempenho da OMPS, compreendidos entre o ano de 2007 e o 1º semestre de 2010, com vistas a possibilitar a análise dos resultados. Vale salientar que todos os indicadores são monitorados e avaliados com periodicidade trimestral, com exceção do grupo de indicadores relacionados à manutenção da proficiência do CFN, em que a avaliação só é realizada ao final do ano em que são e executadas as atividades programadas da OMPS.

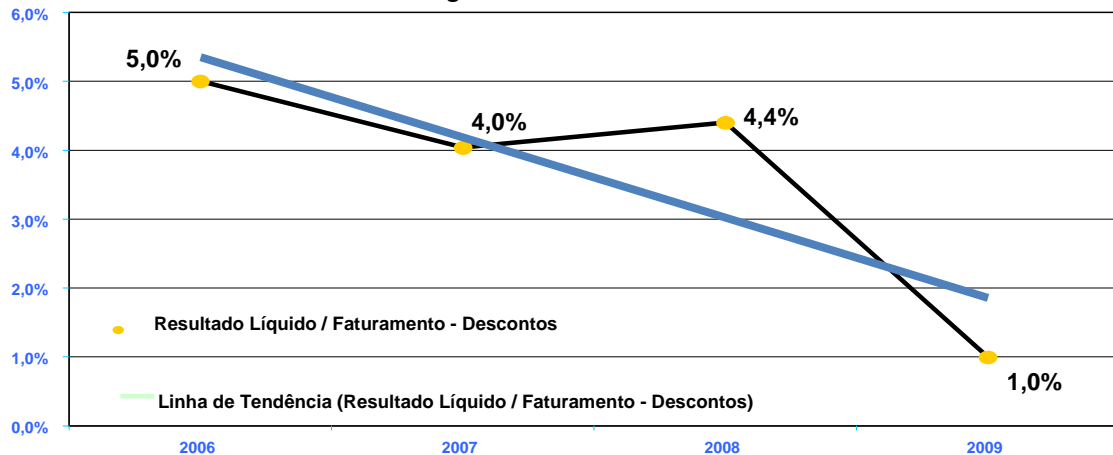
### 6.1 INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS:

Considerando também os dados do ano de 2006 obtidos junto à Diretoria de Finanças da Marinha (DFM), o indicador de Resultado Líquido, cuja finalidade é avaliar o resultado econômico da OMPS no período, depois de cobertos os custos, as despesas administrativas e as perdas, vem apresentando um viés de diminuição ao longo dos anos, conforme apresentado no Quadro 2 e na Figura 2. Tal fato aponta para uma possível melhora de seus processos (delineamento, orçamento e cálculo de índices e taxas), levando, contudo, a uma cobrança de um valor justo do cliente para a cobertura de seus custos, despesas administrativas e perdas.

Quadro 2 – Resultados da OMPS

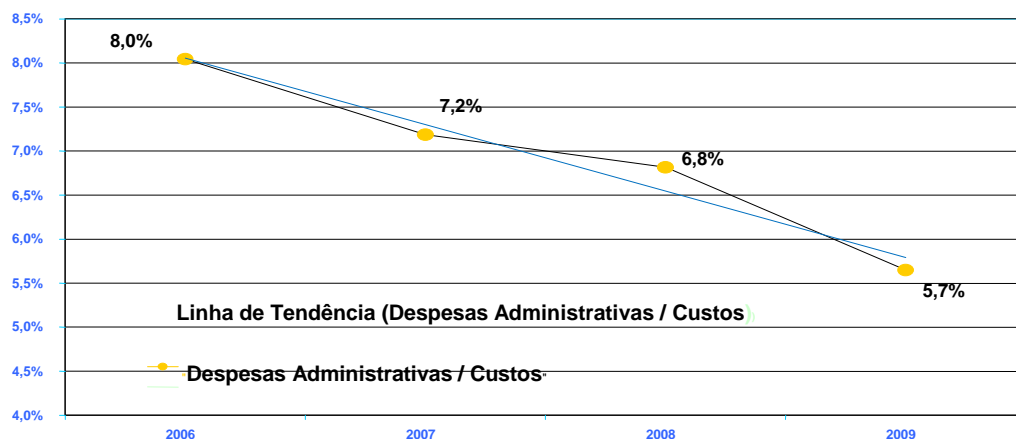
Ano	Resultado Bruto	Resultado Operacional	Resultado Líquido	Despesas Administrativas/custos
2006	12,4%	5,7%	5,0%	8,0%
2007	11,0%	4,8%	4,0%	7,2%
2008	10,7%	4,9%	4,4%	6,8%
2009	6,8%	1,6%	1,0%	5,7%

Figura 2: Indicador de RL



Nesse contexto, o indicador de despesas administrativas/custos, cuja finalidade é avaliar o percentual dos gastos das OMPS com seus setores e atividades administrativas em relação aos custos dos serviços prestados, também apresenta tendência negativa no período, conforme Figura 3. Sob essa perspectiva, depreende-se um aumento da produtividade da OM respaldada pela respectiva diluição das despesas administrativas que possuem comportamento de gasto fixo.

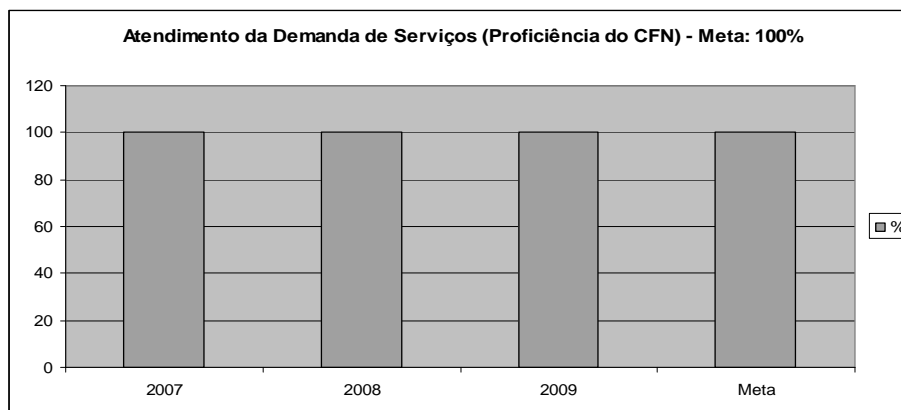
Figura 3: Indicador de DA/Custos



## 6.2 INDICADORES NÃO FINANCEIROS

No que concerne aos dados de manutenção e proficiência do CFN, verifica-se o atendimento integral da demanda de serviços previstos nos anos de 2007, 2008 e 2009, conforme Figura 4.

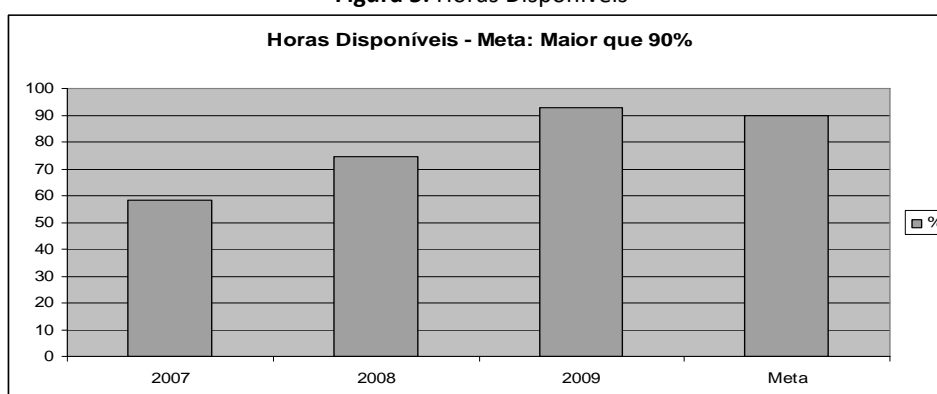
**Figura 4:** Manutenção e Proficiência



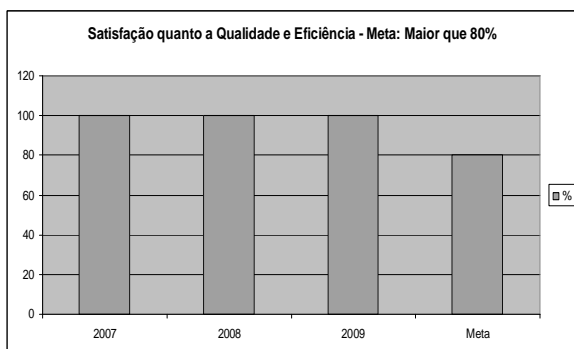
Tratando-se da gestão de serviços e produtos dos processos finalísticos, visualiza-se a relação entre o número de horas de mão-de-obra direta (MOD) efetivamente aplicadas à produção e o total de horas de MOD disponíveis mensalmente (Figura 5). Nesse indicador é percebido um contínuo avanço, culminando em 2009 no alcance da meta estabelecida de 90%.

Em seguida, passa-se a visualização dos dados atinentes à qualidade e eficiência (Figura 6) e o tempo de execução dos serviços (Figura 7). A Figura 8 demonstra que quantidade obtida de conceitos muito bom e ótimo do total de avaliações de qualidade e eficiência atingiu a meta estabelecida. Por sua vez, a Figura 7 retrata a grande quantidade angariada de conceitos ótimo, muito bom e bom, do total de avaliações de tempo de execução dos serviços pelos seus clientes, culminando no alcance da meta prevista. Vale lembrar que as avaliações são identificadas e feitas pelas OM clientes que, em sua maioria, não possuem vinculação hierárquica com o Centro de Reparos.

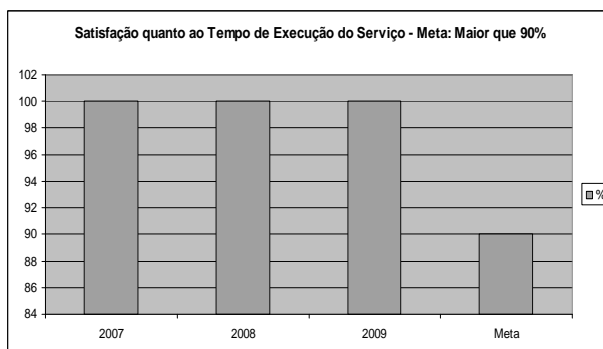
**Figura 5:** Horas Disponíveis



**Figura 6:** Qualidade e Eficiência

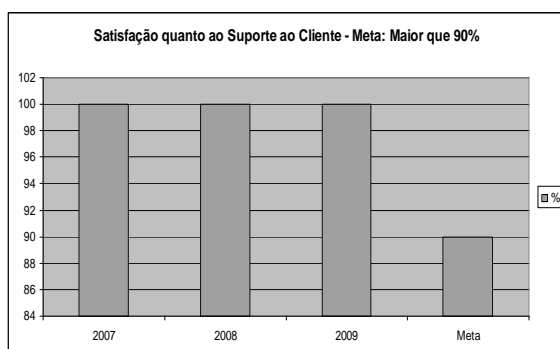


**Figura 7:** Tempo de Execução dos Serviços

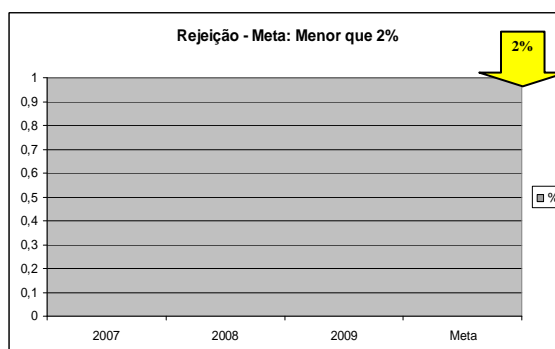


Com relação ao indicador de suporte ao cliente (Figura 8), a meta planejada de se obter conceitos entre ótimo, muito bom e bom, em pelo menos noventa por cento das avaliações de atendimento e informações prestadas aos clientes em cada exercício financeiro também foi alcançada, demonstrando o a satisfação de seus clientes. Contribui com esse entendimento os dados atinentes ao indicador de rejeição (Figura 9), ensejando elevado rigor na inspeção dos serviços prestados (controle de qualidade).

**Figura 8:** Suporte ao Cliente

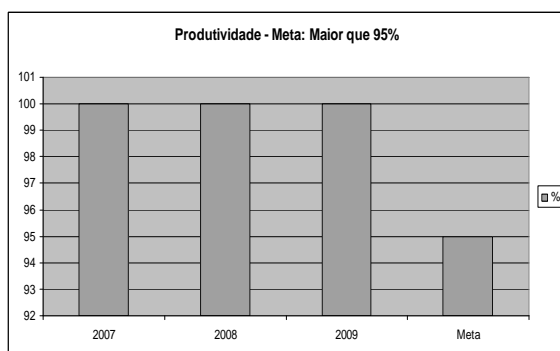


**Figura 9:** Rejeição

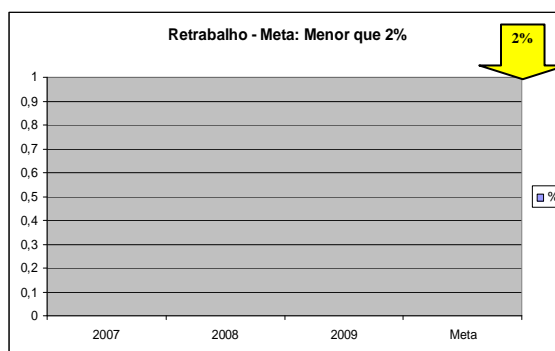


Analisando os dados atinentes aos indicadores de produtividade (Figura 10) e de retrabalho (Figura 11) é possível perceber que as todas as metas estipuladas foram atingidas, demonstrando grande atenção da gestão da OMPS nesses aspectos.

**Figura 10:** Produtividade



**Figura 11:** Retrabalho



No Quadro 3, por sua vez, reproduz os dados relativos à gestão de serviços e produtos dos processos finalísticos registrados no relatório de avaliação de desempenho que contém as informações do 1º semestre de 2010. Nesse contexto, os índices monitorados demonstram uma tendência em manter os níveis registrados em períodos passados.

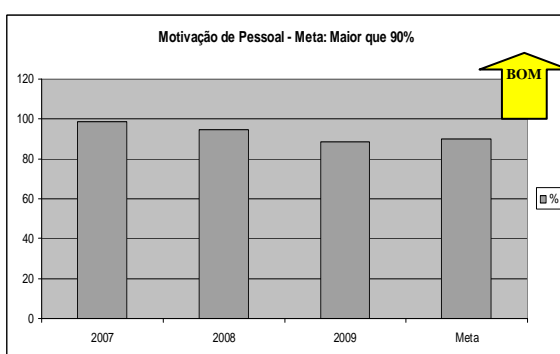
Os números atinentes a gestão de pessoas são demonstrados por meio das Figuras 12, 13, 14 e 15. Na Figura 12 demonstra-se uma queda da motivação em que a razão principal, apurada por meio de questionários distribuídos, pautava-se na insatisfação da tripulação pela ausência temporária de um médico no setor de saúde. Tal cenário foi modificado com a reposição desse profissional, conforme demonstrado na Figura 13.

**Quadro 3:** Gestão de Produtos e Serviços dos Processos Finalísticos

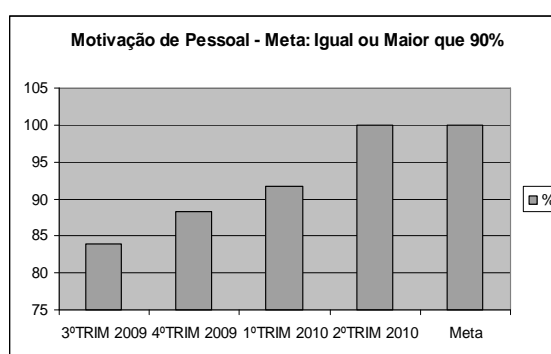
GESTÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS DOS PROCESSOS FINALÍSTICOS									
INDICADORES TRIMESTRAIS	1º TRIM		2º TRIM		3º TRIM		4º TRIM		Metas 2010
	%	NOTA	%	NOTA	%	NOTA	%	NOTA	
Horas Disponíveis	92,79	10	92,62	10					≥ 90%
Qualidade e Eficiência	100	10	78,6	9					≥ 80%
Tempo de Execução Dos Serviços	100	10	85,7	9					≥ 90%
Suporte ao Cliente	100	10	100	10					≥ 90%
Rejeição	0	10	2,4	9					≤ 2%
Produtividade	100	10	87,3	8					> 95%
Retrabalho	0	10	2,2	9					≤ 2%
MÉDIA		10		9,15					

Fonte: Relatório de Avaliação de Desempenho.

**Figura 12:** Motivação de Pessoal



**Figura 13:** Motivação de Pessoal 2009/2010



Nesse contexto, outros dois importantes indicadores são acompanhados. O primeiro (figura 14) retrata o percentual de horas não trabalhadas por faltas injustificadas e o segundo (figura 15), por sua vez, indica o número de acidentes de trabalho ocorridos na organização militar. Conforme se verifica, ambos se encontram dentro dos limites estabelecidos.



Figura 14 - Absenteísmo

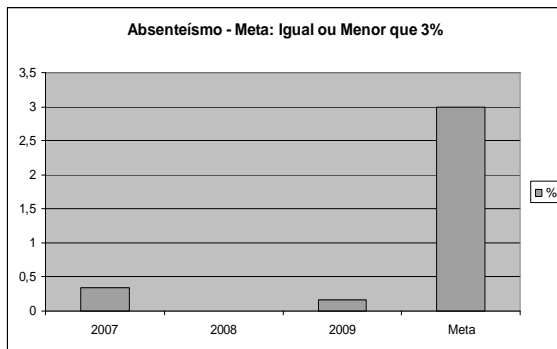
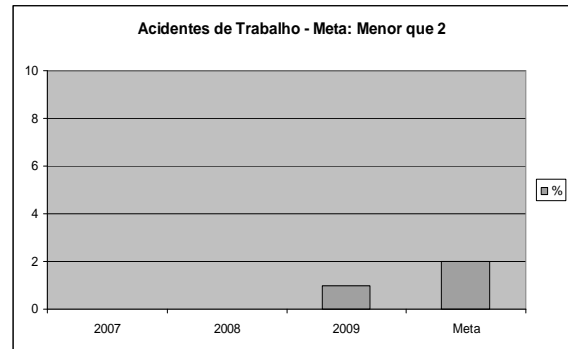


Figura 15 – Acidentes de trabalho



De fato, as avaliações globais apuradas e demonstradas por meio dos relatórios de avaliação de desempenho analisados ensejam qualidade na gestão da OM, considerando seu planejamento. A pontuação ao final de 2007, 2008, 2009 e 1º semestre de 2010 (9.78, 9.85, 9.96 e 9.15, respectivamente) apontam para um acerto na condução de suas atividades.

## 7 CONCLUSÕES

O estudo procurou descrever o caso da adoção da gestão estratégica em uma OMPS, onde a Marinha do Brasil (MB) adotou o emprego de indicadores econômico-financeiros, com base nas informações de custos, e não financeiros, no processo de avaliação e monitoramento de suas atividades administrativas e gerenciais. Assim, conforme definido na introdução, o objetivo final deste estudo foi verificar se a adoção de um PGE por uma OMPS-I, ao considerar aspectos financeiros e não financeiros na avaliação de seu desempenho, trouxe benefícios à sua gestão e à qualidade de seus gastos.

Dessa forma, formulou-se a seguinte pergunta: a avaliação em conjunto dos aspectos financeiros e não financeiros, sob a perspectiva da gestão estratégica, contribui para a melhoria da qualidade do gasto em uma organização pública? Para o alcance do objetivo pretendido neste estudo, buscou-se em primeiro lugar o embasamento teórico necessário à compreensão do tema em lide, através da revisão de literatura, exposta na seção 2, que contribuiu para a definição de um plano de referência utilizado como elemento balizador do desenvolvimento da pesquisa. Além disso, foi realizada uma análise das principais características do Sistema OMPS e da gestão estratégica.

Diante das características e propósitos deste trabalho optou-se pela adoção do estudo de caso, como estratégia de pesquisa. A estrutura analítica consistiu na descrição do caso, tomando-se por base as informações contidas nos documentos disponíveis, seguida de uma análise qualitativa, onde se procurou relacionar os resultados obtidos no trabalho de campo ao plano de referência desenvolvido.

Dos resultados encontrados, foi possível depreender que os preceitos teóricos do plano de gestão estratégica adotado pela Marinha do Brasil, no âmbito da OMPS-I (Cresumar), foi capaz de reunir e sistematizar informações que serviram como instrumento de planejamento e tomada de decisão para o gestor público, no que tange às prioridades na alocação dos recursos, bem como o seu uso de forma eficiente e eficaz. Ademais, o plano de gestão proporcionou uma visão global de outros fatores que influenciam a administração da organização, além dos aspectos

econômicos e financeiros. Ao tratar da influência do ambiente externo e se preocupar com aspectos de qualidade, produtividade, satisfação e capacitação de seu pessoal, preocupação com o acompanhamento e controle de suas ações, o PGE pôde ser apontado como uma ferramenta útil na busca de maior qualidade na gestão.

Assim, observou-se que as exigências tratadas pelos diplomas legais, em especiais, as trazidas pela LRF, impondo ações planejadas e transparentes à gestão pública são percebidas na gestão estratégica adotada pelo Cresumar. Portanto, percebe-se um alinhamento de sua administração com os anseios atuais da sociedade, no que concerne a questão da eficiência.

Por fim, destaca-se o acompanhamento e a avaliação de indicadores financeiros e não financeiros de maneira concomitante e complementar. Dessa forma, o correto emprego dos recursos públicos passa a ser analisado não só com parâmetros relacionados à economia e parcimônia em seu uso, mas também leva em consideração fatores relacionados com a qualidade, satisfação pessoal e produtividade, embasando, assim, decisões de curto, médio e longo prazo. Tal assertiva vem ao encontro do preconizado por Silva e Drumond (2004, p. 10) quando ressaltam que os trabalhos que melhor representam a preocupação com custos no setor público chamam a atenção para o fato de que o bom desempenho das organizações públicas depende, primeiro, do uso racional dos recursos disponíveis na busca das metas prioritizadas nos instrumentos de planejamento e, segundo, de ações que realinhem os objetivos da organização com as aspirações da sociedade. Enfim, recomenda-se a replicação deste estudo em períodos posteriores, inclusive em outras organizações que adotaram a gestão estratégica em seu planejamento, com o intuito de ratificar os resultados ora encontrados.

## REFERÊNCIAS

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

BRASIL. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/lrf/>>. Acesso em: 01. Out. 2010.

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

KAPLAN, R. S. & NORTON, D. P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

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

SCHWENGBER, S. B. **Qualidade na Provisão de Serviços Judiciais: estimativa dos ganhos de eficiência e do “gargalo” reduzível na Justiça de 1º Grau**. Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o primeiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional – 2007.

SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. **Comissão Interministerial de Custos: Relatório Final em 2006**. Disponível em: <[https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio\\_Final\\_da\\_Comissao\\_de\\_Custos.pdf](https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/Estudos/Relatorio_Final_da_Comissao_de_Custos.pdf)>. Acesso em 30 set. 2009.

SILVA, A. S.; DAVIS, M. D.; e VIVEIROS, A. R. **Contabilidade de Custos na Administração Pública: o Estabelecimento dos Gastos de Posse Estratégica na Marinha do Brasil.** Revista do Serviço Público. Brasília, v. 59, n. 4, p. 421-440, out./dez. 2008.

SILVA, I. L.; DRUMOND, R. B. A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>>. Acesso em 12 jul. 2008.

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.