

A Cultura Organizacional e o Custeio Variável: Um estudo em uma Organização Militar Prestadora de Serviço

Maria de Fátima Bandeira dos Santos (UFRJ) - mariafatimasanto@hotmail.com

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

Fernanda Filgueiras Sauerbronn (UFRJ) - fernanda.sauerbronn@gmail.com

Resumo:

Na busca por consolidar o processo de transição de uma administração pública burocrática para um modelo gerencial, o Governo Federal criou o Sistema de Custos, com o objetivo de subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público. O método escolhido para apropriação de custos foi o custeio variável. A Marinha do Brasil (MB) não foge a esse contexto de transição. No entanto, utiliza a metodologia do custeio por absorção em suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). Assim, o objetivo da pesquisa é investigar como as características culturais de uma OMPS da MB se aproximam ou se afastam das características necessárias à utilização do método de custeio variável. Para isso, foram realizados um estudo bibliográfico e uma pesquisa de campo, de inspiração etnográfica, utilizando entrevistas, observação participante e análise de documentos internos. Os resultados foram submetidos a uma análise de conteúdo e agrupadas de acordo com a proposta múlti paradigmática de Meyerson e Martin (1987). Em seguida, foram comparados com as características apontadas na literatura como necessárias à implementação do custeio variável. Depreende-se que as características culturais da OMPS pesquisada distanciam-se das características consistentes com o custeio variável em termos de centralização da decisão, de ausência de delegação de competência, modelo organizacional adotado e da pouca autonomia proporcionada aos subordinados. Apresenta maior proximidade em relação ao sistema de controle, à avaliação de desempenho, e quando atribui grande importância às características afetas ao profissionalismo, ao aprimoramento profissional e a forma aberta de resolução de conflitos.

Palavras-chave: Cultura organizacional. Custeio Variável. Organizações Públicas.

Área temática: Custos aplicados ao setor público

A Cultura Organizacional e o Custeio Variável: Um estudo em uma Organização Militar Prestadora de Serviço

Resumo

Na busca por consolidar o processo de transição de uma administração pública burocrática para um modelo gerencial, o Governo Federal criou o Sistema de Custos, com o objetivo de subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público. O método escolhido para apropriação de custos foi o custeio variável. A Marinha do Brasil (MB) não foge a esse contexto de transição. No entanto, utiliza a metodologia do custeio por absorção em suas Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS). Assim, o objetivo da pesquisa é investigar como as características culturais de uma OMPS da MB se aproximam ou se afastam das características necessárias à utilização do método de custeio variável. Para isso, foram realizados um estudo bibliográfico e uma pesquisa de campo, de inspiração etnográfica, utilizando entrevistas, observação participante e análise de documentos internos. Os resultados foram submetidos a uma análise de conteúdo e agrupadas de acordo com a proposta múltiplo paradigmático de Meyerson e Martin (1987). Em seguida, foram comparados com as características apontadas na literatura como necessárias à implementação do custeio variável. Depreende-se que as características culturais da OMPS pesquisada distanciam-se das características consistentes com o custeio variável em termos de centralização da decisão, de ausência de delegação de competência, modelo organizacional adotado e da pouca autonomia proporcionada aos subordinados. Apresenta maior proximidade em relação ao sistema de controle, à avaliação de desempenho, e quando atribui grande importância às características afetas ao profissionalismo, ao aprimoramento profissional e a forma aberta de resolução de conflitos.

Palavras-chave: Cultura organizacional. Custeio Variável. Organizações Públicas.

Área Temática: Custos aplicados no Setor Público.

1. Introdução

No decurso das últimas décadas, a administração pública brasileira vem buscando a transição de uma administração burocrática para um modelo gerencial, que pressupõe a mudança do foco dos processos para os resultados. O foco nos resultados faz com que haja a necessidade de um maior controle e acompanhamento no atendimento às metas planejadas, bem como envolve princípios voltados para a *accountability*, transparência, eficiência, eficácia e qualidade nos gastos públicos (PEREIRA, 1996).

Na busca por consolidar o processo de transição da administração burocrática para a gerencial, o Governo Federal criou o Sistema de Custos, com o objetivo de subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público. O método escolhido como sistema de apropriação de custos foi o custeio variável, ou seja, aquele que desconsidera os custos fixos da produção para tomada de decisões, considerando apenas como custos dos produtos/serviços do período, os custos variáveis (MACHADO, 2002).

A Marinha do Brasil (MB) não foge ao contexto público. Como órgão da Administração Direta foi e vem sendo diretamente impactada por este processo de transição. Dessa forma, a Sistemática das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) foi criada com o propósito de instituir na MB uma mudança de cultura de gestão, fundamentada na apuração e apropriação de custos. Não obstante, a intenção era também tornar essas organizações instituições flexíveis e adaptáveis frente ao ambiente em constantes mudanças

proporcionadas pela era da globalização, fazendo com que essas organizações produzissem bens e serviços com qualidade, ao menor custo possível (SGM, 1999). Por ocasião da adoção da sistemática OMPS, optou-se pelo método de custeio por absorção, método este que considera todos os custos incorridos na produção dos produtos/serviços como custos dos produtos no período, sendo a segunda motivação para a escolha dessa metodologia o fato de ser aceita pelo Fisco brasileiro (BRASIL, 2008, p. 1-2).

Nesse sentido, pelo fato de a Administração Federal, por meio do Sistema de Custos do Governo Federal ter escolhido a metodologia de custeio variável para acompanhamento dos gastos públicos como forma de evidenciar os resultados da gestão e avaliar o desempenho gerencial das organizações públicas, um estudo mais apurado dessa metodologia de custeio aplicada ao setor público e, particularmente à Marinha do Brasil, torna-se cada vez mais relevante.

Assim, o objetivo geral da presente pesquisa é investigar como as características da cultura organizacional de uma OMPS da Marinha do Brasil se aproximam ou se afastam das características necessárias à utilização do método de custeio variável. Como objetivos específicos, buscar-se-á: (1) estudar e expor as características culturais mais afinadas ao método de custeio variável, com base na literatura organizacional pertinente; (2) investigar e descrever as características da cultura organizacional existente em uma OMPS da Marinha do Brasil; e (3) apontar as diferenças e semelhanças existentes entre as características encontradas na cultura atual e as características necessárias à utilização do custeio variável, buscando evidenciar as proximidades e os afastamentos entre os conteúdos culturais, associando-os a visão múltiparadigmática de Meyerson e Martin (1987).

Ao tratar de cultura organizacional e de sistemas de custos no setor público, a presente pesquisa reveste-se de importância teórica, no sentido de enriquecer a literatura voltada para a gestão de custos no âmbito da administração federal, bem como de importância prática, no sentido de analisar de *per se* o conteúdo e a dimensão da mudança cultural no setor público.

A presente pesquisa encontra-se organizada em seis seções. Nesta primeira, a introdutória, foi realizada a contextualização do tema. A segunda seção apresenta a moldura teórica que se reveste no alicerce desta pesquisa. Na terceira seção, são abordados os aspectos metodológicos que delineiam o estudo. A quarta seção apresenta a análise dos resultados. Na quinta seção são apresentadas as conclusões e as recomendações para pesquisa futuras. E por fim, a sexta seção dedica-se a evidenciar a bibliografia utilizada.

2. Revisão de Literatura

2.1 O conceito de cultura

Na opinião de Morgan (2010), cultura significa diferentes grupos de pessoas terem diferentes modos de vida. Desta forma, segundo o autor, as organizações, quando apreciadas como culturas, são vistas como minissociedades, com valores, ideologias, crenças e rituais próprios. A cultura organizacional pode ser definida, sob o ponto de vista de Schein (1984), como sendo o padrão de crenças básicas que um certo grupo inventou, descobriu ou desenvolveu à medida que aprendeu a lidar com seus problemas de adaptação ao contexto social e de integração interna, e que funcionaram bem o suficiente para serem considerados válidos.

Quanto ao conceito de cultura peculiar à uma organização, na visão de Gomes e Salas (2001, p.36), podem ser encontrados estudos que associam essas duas correntes à contabilidade de gestão: (1) A cultura como variável interna da organização e como uma metáfora de controle; e (2) A cultura como uma metáfora organizacional e o controle como símbolo cultural.

Nesses estudos, os teóricos que acreditam na cultura como variável interna organizacional, defendem o conceito de cultura adotado como estando entrelaçado

(incorporado) ao próprio conceito de controle, ou seja, a cultura como uma metáfora de controle (GOMES E SALAS, 2001). Assim, defendem a crença da ação humana sendo capaz de moldar a cultura da organização, o que oferece uma perspectiva tentadora de cultura organizacional como a alavanca crítica ou a chave pela qual os gestores estratégicos podem influenciar e dirigir o curso de suas organizações (SMIRCICH, 1983).

Já para a corrente teórica que advoga a cultura como sendo uma metáfora organizacional, o controle é entendido como um símbolo cultural, capaz de facilitar a integração dos membros organizacionais em virtude de possibilitar a criação de “significados subjetivos” sucessivos (consistentes), e não apenas como um “artefato técnico” para o alcance da congruência entre os objetivos organizacionais e individuais (GOMES E SALAS, 2001). Nesta perspectiva, o desafio da mudança é grande pois a cultura não é algo que possa ser imposto, criado ou elaborado. É uma realidade dinâmica, evolutiva e auto-organizadora que pode ser moldada e remodelada por seus líderes e dirigentes, mas não de maneira ilimitada (MORGAN, 2010).

2.2 Perspectiva Cultural a ser Adotada

A perspectiva a ser adotada por este trabalho será a da cultura como uma metáfora de organização e não apenas como uma variável a ser manipulada. Nesta abordagem, as organizações são culturas, sendo vistas como padrões de significados, valores e comportamentos (SMIRCICH, 1983; MEYERSON E MARTIN, 1987; MORGAN, 2010).

Para isso, o presente trabalho levará em consideração a proposta de Meyerson e Martin (1987) que utiliza uma visão paradigmática como forma de encarar a mudança organizacional. Por paradigmas, Meyerson e Martin (1987) traduzem como sendo pontos de vistas alternativos utilizados para a abordagem de uma mudança cultural. Segundo elas, cada paradigma representa implicações diferentes para o controle gerencial e para o processo de mudança na cultura organizacional. Em sua abordagem as autoras utilizam três paradigmas culturais: Integração, Diferenciação e Fragmentação. O Paradigma de “Integração”, revela a visão da cultura como um elemento integrador, a “cola social” que une um grupo e mantém manifestações relevantes como uma língua comum, valores compartilhados ou comportamentos adequados. Três características são fundamentais em todas as representações: a consistência entre as manifestações, o consenso entre os membros organizacionais e a ênfase nos líderes como criadores de cultura. Opondo-se ao enfoque da Integração e da homogeneidade, o Paradigma de Diferenciação é caracterizado pela diversidade. Nele, os pesquisadores atentam para as incoerências, a falta de consenso e outras fontes criadoras de cultura, que não seja exclusivamente o líder. Esta abordagem enfatiza a importância das diversas subunidades, incluindo grupos e indivíduos que representam subgrupos internos e externos à organização. As organizações podem refletir em suas culturas sociais elementos de identificação nacional, ocupacional, hierárquica, de classes sociais, racial, étnica e de gênero. Estas diversidades muitas vezes criam subculturas ocultas e sobrepostas. No Paradigma de Fragmentação, as manifestações culturais não são claramente vistas como consistentes ou inconsistentes. Em vez disso, as relações entre as manifestações são caracterizadas por opacidade e complexidade. As diferenças entre significados, normas de comportamento e valores são vistas como ilimitadas. A cultura vista sob as lentes do Paradigma da Fragmentação não oferece nenhum conjunto integrado e compartilhado de valores.

Estas três visões paradigmáticas possuem implicações muito diferentes para aqueles que desejam gerenciar o processo de mudança cultural em suas organizações, na opinião de Meyerson e Martin (1987). O Paradigma da Integração promete que as mudanças culturais podem ocorrer em toda a organização e que podem ser controladas por aqueles que detêm posições de liderança. O Paradigma da Diferenciação oferece uma visão mais restrita, sugerindo que os esforços para gerenciar uma mudança cultural, seja ela intencional ou não,

têm impacto localizado e que o controle dessas transformações em toda a organização será improvável. O Paradigma da Fragmentação sugere que todos os membros, e não apenas os líderes, constantemente e inevitavelmente modificam e são modificados pelas culturas em que vivem (MEYERSON E MARTIN, 1987). Segundo Meyerson e Martin (1987), embora díspares, as três visões paradigmáticas podem ocorrer simultaneamente em uma mesma organização, podendo os processos de mudança serem caracterizados a partir da perspectiva de um ou dos três paradigmas ao mesmo tempo.

Nesse sentido, o presente trabalho optará pela visão simultânea oferecida pelos três paradigmas. E que, de acordo com a proposta de Fonseca (1991), o controle gerencial dependerá do grau de influência da liderança nos temas propostos para a mudança.

2.3 Cultura, Contabilidade e Controle Gerencial

Birnberg e Snodgrass (1988) definem o sistema de controle gerencial como um mecanismo destinado a limitar o espaço de decisão dos indivíduos dentro de uma organização de modo a afetar o seu comportamento. Para os autores, sua finalidade é coordenar as decisões que eles produzem de forma a aumentar a probabilidade de alcançar os objetivos da organização. Para Merchant (1982), o controle gerencial corresponde a uma função crítica da administração. Significa tomar medidas que assegurem as estratégias estabelecidas e o planejamento elaborado. Para isso, envolve atividades que garantam que os outros façam o que deve ser feito.

De acordo com Flamholtz (1983), o termo “controle gerencial” pode ser entendido como ações ou atividades desenvolvidas capazes de influenciar, probabilisticamente, pessoas a se comportarem de maneira que conduza à realização dos objetivos organizacionais. Seguindo a linha de pensamento do mesmo autor, o sistema de controle de uma organização é representado por uma série de círculos concêntricos.

O círculo interno compreende o “sistema de controle central”, uma estrutura cibernética constituída por quatro subsistemas (planejamento, operações, medição e recompensa-avaliação). O círculo do meio compreende a estrutura da organização: o seu conjunto de regras e suas inter-relações. O círculo exterior representa a cultura da organização: o seu sistema de valores, crenças, suposições, as formas padronizadas de pensar, características de uma entidade. Estes três elementos do sistema de controle são limitados pelo ambiente organizacional (FLAMHOLTZ, 1983).

O subsistema de medição, pertencente ao sistema de controle central, é o processo de atribuição de números que representam os aspectos de comportamento e desempenho organizacionais. O sistema de medição global inclui o sistema de contabilidade, objeto de estudo da presente pesquisa, com suas medidas de desempenho, financeiras e gerenciais (FLAMHOLTZ, 1983). Portanto, a contabilidade é responsável pela medição do comportamento e do desempenho organizacionais com o intuito de monitorar o alinhamento desses aos objetivos empresariais. E por ser um componente do sistema de controle, receberá influências da Cultura Organizacional. Por sua vez, a Cultura Organizacional será impactada pelo ambiente ao qual a organização está inserida, influenciando dessa forma os níveis abaixo, e consequentemente, o sistema de controle empresarial (FLAMHOLTZ, 1983).

Logo, dois conceitos referentes à cultura estão sendo discutidos por Flamholtz: a cultura organizacional, peculiar à uma determinada organização, e a cultura nacional ou social, um conceito mais amplo do que o da cultura organizacional.

Com relação à cultura nacional ou contexto social representam um conjunto de valores e normas que os funcionários de uma organização trazem para o trabalho, em vez de as normas e valores que a administração e/ou os trabalhadores desenvolvem em seu ambiente de trabalho (BIRNBERG; SNODGRASS, 1988).

Congruente com este pensamento, o estudo de Gray (1988) revisitou a pesquisa de Hofstede (1980, 1983), como forma de relacionar os valores sociais de diferentes sociedades

com os valores contábeis, uma vez que tais valores sociais permeiam os sistemas sociais de uma nação. Segundo o raciocínio de Gray (1988), a cultura representa as sociedades como um todo, ao passo que subculturas representam um nível mais inferior como de uma organização, profissão ou família. De acordo com o autor, embora o grau de integração cultural varie de uma sociedade para outra, a maioria das subculturas dentro de uma sociedade compartilha características comuns com outras subculturas.

Estendendo este raciocínio à subcultura contábil, depreende-se que os valores e as atitudes dos contabilistas, derivados dos valores sociais, impactam o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade de formas diferentes em cada país (GRAY, 1988). Assim, os valores sociais relativos às dimensões culturais de Hofstede (1991) (distância hierárquica, individualismo/coletivismo, masculinidade/feminilidade e controle da incerteza) foram associados aos valores percebidos por Gray (1988) relativos à subcultura contábil.

Na pesquisa de Gray (1988), observa-se que o Brasil é classificado em um subgrupo de países latinos mais desenvolvidos, ao lado da Argentina e da Espanha. Este agrupamento encontra-se relacionado a um padrão fortemente influenciado pela Uniformidade na aplicação de práticas contábeis entre empresas e para o uso consistente de tais práticas ao longo do tempo. A preferência pela uniformidade é consistente com um alto nível de controle da incerteza, que leva à preocupação com a ordem pública e com rígidos códigos de comportamento. Nessas sociedades existe a necessidade de regras escritas e regulamentos a respeito da conformidade. O padrão da uniformidade pode ser facilmente digerido em sociedades de elevados níveis de distância hierárquica, onde a imposição de leis e de códigos de caráter uniforme são mais propensos a serem aceitos.

Com relação à autoridade para controlar tais práticas, a posição do agrupamento de países que inclui o Brasil indica um fraco Controle Profissional, onde o exercício individual de julgamento profissional é pouco utilizado e um sistema contábil baseado no cumprimento de normas legais possui maior aceitação. A preferência pelo julgamento profissional é mais consistente com um panorama onde exista a crença nas decisões individuais e no respeito pelo esforço individual. Também é bastante consistente com um padrão de baixa necessidade de controle da incerteza, onde a prática e a necessidade mínima de regras é mais importante.

No que diz respeito à utilização das práticas relativas à medição e à divulgação de informações, o Brasil aparece posicionado bem próximo ao padrão de Conservadorismo, onde utiliza-se uma abordagem mais cautelosa para a avaliação do patrimônio e para a medição dos lucros. A escolha por adotar medidas mais cautelosas e conservadoras para a medição de lucros é coerente com a elevada necessidade de controle da incerteza, seguidas de uma preocupação com a segurança e a cautela em lidar com incertezas futuras.

A posição ocupada pelo subgrupo no qual o Brasil está inserido também insinua que, embora seja pouco influenciado por padrões de Sigilo, adota uma postura relevante para a restrição na divulgação de informações sobre o negócio. Aqui o sigilo deve ser entendido como prática contábil relativa à divulgação de informações. A preferência pelo sigilo nas informações é consistente com sociedades de altos índices de controle da incerteza, onde existe a necessidade de restringir a revelação de informações de modo a evitar conflitos e concorrências, preservando assim, a segurança. Também parece consistente com culturas de elevado nível de distância hierárquica, onde tendem a ser caracterizadas pela restrição de informações como forma de preservar as desigualdades de poder. O sigilo também é consistente com sociedades coletivistas, nas quais existe uma preocupação maior com os envolvidos internamente com a empresa em vez da preocupação com as partes externas.

Importante ressaltar que o fato de o Brasil estar inserido em um subgrupo, onde outros países latinos estão incluídos, pode ter influenciado, de alguma forma, em sua classificação quanto aos padrões pesquisados por Gray (1988).

2.4 O Controle Gerencial e o Custeio Variável

O controle na contabilidade de custos representa o grau de influência que um determinado gerente possui sobre os custos ou receitas relativas à sua área de responsabilidade. Por sua vez, custo controlável é qualquer custo sujeito à influência de um gerente ou centro de responsabilidade, num determinado período (HORNGREN ET AL., 2004).

Dependendo do estilo de processo de tomada de decisão adotado pela organização, embora o gerente possua o controle sobre os custos atinentes à sua área de responsabilidade, ele não possuirá autonomia suficiente para deliberações acerca do impacto destes custos no resultado do período (HANSEN; MOWEN, 2001).

Em organizações que adotam o estilo de tomada de decisão centralizado, as deliberações são tomadas no mais alto nível da administração e os gestores dos níveis inferiores são responsáveis por sua implementação, apenas. Em organizações onde o estilo de tomada de decisão é o descentralizado, aos gestores operacionais é permitido decidir e implementar as deliberações referentes às áreas sob sua responsabilidade (HANSEN; MOWEN, 2001).

Corroborando a afirmação acima, Clemente e Souza (2004) argumentam que o custeio variável “separa inicialmente os custos em diretos ou variáveis e fixos ou da estrutura”. Segundo os autores, os custos diretos são aqueles que guardam proporcionalidade com a quantidade produzida em um período, sendo associados ao “ritmo de funcionamento da empresa”. Por sua vez, os custos fixos independem da quantidade produzida em determinado período desde que a produção se mantenha dentro de um mesmo nível, podendo ainda ser associados a decisões de investimento (CLEMENTE; SOUZA, 2004).

Levando-se em consideração o comportamento dos custos fixos e variáveis, pode-se depreender então que o fato de os custos variáveis estarem mais intimamente ligados à produção, tendem a possuir uma maior probabilidade de controle por parte dos níveis operacionais da organização. Quanto aos custos fixos, por serem menos influenciados pelo volume de produção, apresentam uma probabilidade maior de controle por parte dos níveis mais acima na estrutura da administração.

Nesse sentido, o custeio variável oferece uma maior otimização do processo decisório empresarial, uma vez que fornece suporte à descentralização da gestão das atividades e aos sistemas produtivos, fazendo com que sejam capazes de sustentar e evidenciar as operações em si, por meio de registros contábeis mais confiáveis e livres da departamentalização da produção em larga escala. Em contraste, o custeio por absorção, com sua ótica centralizadora, desvia-se do conceito gerencial, priorizando uma visão fiscal e determinística em detrimento de uma gestão mais participativa necessária na conjuntura atual (TEIXEIRA, 1993 *APUD* MELO; FILHO, 2006).

Assim, o presente trabalho defende a perspectiva de que a metodologia do custeio variável pode ser considerada uma abordagem de controle por resultado em função de descentralizar as decisões aos níveis operacionais. Já o método de custeio por absorção, apresenta uma abordagem mais afeta ao controle burocrático a medida que centraliza o processo de tomada de decisões. Justifica-se tal perspectiva em virtude de os controles burocráticos ocorrem em ambientes pouco competitivos e em organizações de grande porte, onde ocorre grande centralização e, normalmente, um bloqueio para o ambiente exterior. Os sistemas de controle baseados em controles burocráticos adotam uma estrutura funcional com grande número de chefias, distribuídos hierarquicamente e com pouca autonomia (GOMES; SALAS, 2001).

Em relação ao controle por resultados, Gomes e Salas (2001, p. 59) o definem como sendo aquele que costuma existir em contextos mais competitivos. Para os autores, ele diferencia-se por promover um maior grau de descentralização por meio do estabelecimento de objetivos, utilizando centros de responsabilidades que são avaliados com base nos

resultados alcançados. A utilização desse tipo de controle na organização estimula o desenvolvimento de uma cultura voltada para uma maior autonomia, responsabilidade, maior profissionalismo e a orientação para a redução dos custos (GOMES; SALAS, 2001).

O Quadro 1 evidencia, de forma resumida, algumas características, vantagens e desvantagens de ambas as metodologias de custeio apresentadas, além de associá-las às duas abordagens de controle mencionadas.

Métodos de Custeio	Custeio por Absorção	Custeio Variável
Metodologia para a apuração do resultado do período	<i>Absorve todos os custos envolvidos na produção (fixos ou estruturais e variáveis ou de funcionamento da empresa)</i>	Considera apenas os custos variáveis relativos à produção
Características	Centraliza a tomada de decisão na determinação do resultado	Descentraliza a tomada de decisão sobre os resultados.
Abordagem de Controle	Controle Burocrático	Controle por Resultados

Fonte: Elaborado pelas autoras

Quadro 1: Comparação entre os métodos de custeio variável e o custeio por absorção.

2.5 As características culturais mais alinhadas à utilização do custeio variável

Para que uma organização possa com sucesso utilizar a metodologia do custeio variável, necessita apresentar alguns traços e características culturais que estejam intimamente ligadas às características desta metodologia de custeio.

A primeira delas diz respeito à atribuição de responsabilidades aos gerentes de segmentos ou subunidades por meio de delegação de competências na busca pelo atingimento dos objetivos organizacionais e a respectiva avaliação dos seus desempenhos com base nos resultados alcançados, como forma de controle (HORNGREN *ET AL.*, 2004; JIAMBALVO, 2009). Para tal é necessário que os membros apresentem traços de ação e iniciativa individuais convenientes à adaptação em ambientes de mudanças constantes e onde o tempo de reação deva ser pequeno. Nesse sentido, o sistema de controle deve encorajar a criatividade individual ou do grupo e a inovação (LEBAS; WEIGESTEIN, 1986). Precisa também desenvolver uma maior necessidade de autonomia, maior profissionalismo e maior compromisso com a formação profissional (GOMES; SALAS, 2001).

Aliado à isso, é necessária a adoção de estruturas organizacionais mais achatadas, com maiores amplitudes de controle, onde o trabalho em equipe seja mais valorizado e a interferência hierárquica minimizada (LEBAS; WEIGESTEIN, 1986).

A adoção do estilo de tomada de decisão descentralizado é essencial, uma vez que ao assumir responsabilidades, os gestores operacionais tendem a se sentir capazes de decidir sobre questões afetas às áreas sob sua responsabilidade (HANSEN; MOWEN, 2001).

Características como flexibilidade na aplicação de práticas contábeis ao longo do tempo, assim como o otimismo na utilização de técnicas de avaliação e mensuração dos lucros também é relevante para uma cultura organizacional mais alinhada ao custeio variável. Tendo em vista a não consideração do custo total da produção para apuração do lucro bruto, o custeio variável requer uma postura mais otimista e disposta assumir riscos (GRAY, 1988; LOPES DE SÁ, 2009; HANSEN; MOWEN, 2001).

E finalmente, a utilização de uma abordagem mais transparente na divulgação das informações é essencial, uma vez que a metodologia do custeio variável separa, para a apuração do resultado do período, as decisões operacionais representadas pelos custos variáveis das decisões da alta administração, representadas pelos custos fixos, evidenciando assim, o desempenho nos diversos níveis organizacionais (GRAY, 1988; HANSEN; MOWEN, 2001; CLEMENTE; SOUZA, 2004).

3. Metodologia

De acordo com Gil (2010, p. 27 e 28), a classificação da pesquisa é feita com base em seus objetivos mais gerais e a partir dos procedimentos técnicos utilizados.

Assim sendo, para que se possa atingir o objetivo proposto no presente trabalho, foi realizada uma pesquisa descritiva, uma vez que expõe as características de uma cultura organizacional mais harmônicas à utilização do custeio variável na literatura pertinente, bem como investiga e retrata as características da cultura organizacional existentes em uma organização pertencente à Marinha do Brasil, que utiliza o método do custeio por absorção.

Quanto aos procedimentos técnicos, foram aplicados o estudo bibliográfico e uma pesquisa de campo que se utiliza de uma inspiração etnográfica na medida em que uma das pesquisadoras, por pertencer a Marinha, compartilha das experiências dos sujeitos estudados, da maneira mais natural possível, o que possibilita que ela entenda o modo como vivem e dão sentido ao mundo (MOREIRA; CALEFFE, 2008).

A pesquisa bibliográfica justifica-se em virtude da necessidade de fundamentação teórica consistente com os temas abordados pelo presente estudo, principalmente, na investigação e na exposição das características culturais essenciais à utilização da metodologia de custeio variável. Já a pesquisa de campo com inspiração etnográfica justifica-se pela necessidade de captar os aspectos simbólicos inerentes ao conceito de cultura presentes na organização estudada.

Como fonte de dados primários, o presente estudo utilizou-se da experiência de 12 anos de uma das pesquisadoras como oficial da Marinha do Brasil, bem como a coleta e análise de informações por meio da observação direta e de entrevistas aos membros da OMPS escolhida.

A justificativa da escolha do Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais (CTecCFN), mas mais conhecido como *Cresumar*, como organização a ser estudada na presente pesquisa, deriva no fato de essa organização ter sido a pioneira na assinatura do contrato de autonomia de gestão na MB, fazendo com que assumisse uma nova postura de administração pública, pautada na administração gerencial e focada em resultados e assim, portanto, mais próxima do contexto a ser pesquisado.

A coleta de dados primários ocorreu por meio de entrevistas em profundidade com 16 membros da OMPS diferentes demograficamente em termos de sexo, idade, posto/graduação, tempo de serviço na instituição como um todo (Marinha), bem como na organização estudada, e em termos de níveis hierárquicos representados pelos níveis estratégico (Chefes de Departamentos), médio (Encarregados de Divisão) e operacional (Encarregados de Seção), e de tipos departamentais. Outras fontes de dados primários foram coletadas através da observação participante e de artefatos visíveis. No entanto, as entrevistas constituíram a principal fonte de informação. Os dados secundários foram colhidos por meio de informações constantes no Relatório de Gestão do *Cresumar* do ano de 2011.

As entrevistas foram conduzidas de forma individual, dentro do ambiente de trabalho de cada entrevistado, ou seja, ora aconteciam em salas fechadas, ora em ambientes abertos e coletivos.

As metodologias de análises utilizadas nesta pesquisa referem-se à análise de conteúdo e à análise múltiplo paradigmática de Meyerson e Martin (1987). O método empregado para a análise de conteúdo foi a técnica de Badin (2006, *apud* Mozzato e Grzybovski, 2011), a qual é organizada em três fases. Na primeira fase, pré-análise, o material coletado foi organizado de modo que as ideias iniciais fossem sistematizadas. Na exploração do material, segunda fase, foram feitas as classificações e categorizações a serem associadas à moldura teórica elaborada com base na revisão de literatura do presente estudo. Na última fase, a de tratamento dos resultados, foram elaboradas a inferência e a interpretação dos resultados.

Logo em seguida, os resultados são examinados de acordo com a visão múlti paradigmática de Meyerson e Martin (1987). Citando Cavedon e Fachin (2000), Carrieri (2008) aponta alguns sinais que podem ser identificados ao se utilizar a visão múlti paradigmática nos estudos sobre cultura. No caso da Integração, o “predomínio” das temáticas nas falas dos sujeitos pode revelá-lo. Com relação à Diferenciação, as temáticas “divergentes” presentes nas falas dos sujeitos podem indicar a presença dessa perspectiva. Já a Fragmentação pode ser reconhecida nas temáticas “convergentes” entre sujeitos pertencentes a grupos diferentes (CAVEDON; FACHIN, 2000 APUD CARRIERI, 2008).

4. Resultados

A presente seção abordará os resultados das análises empreendidas. Iniciar-se-á como uma breve descrição da organização estudada para, logo em seguida, apresentar a análise pautada nos aspectos delineados na revisão de literatura.

O Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais (CTecCFN), denominado *Cresumar* por nome fantasia, é uma Organização Militar Prestadora de Serviços Industriais. Tem como propósito contribuir para o pronto emprego da Força de Fuzileiros da Esquadra (FFE) por meio das atividades de manutenção e de suprimento de material específico do Corpo de Fuzileiros Navais (CFN), bem como de manutenção de viaturas e armamento leve da Marinha do Brasil (MB).

Para atender a sua missão, o *Cresumar* realiza determinados processos/atividades principais e de apoio. Os dois principais processos realizados no *Cresumar* estão relacionados com as atividades de manutenção e suprimentos. A atividade de manutenção é desenvolvida pelo Departamento Industrial, sendo este composto pela Divisão de Ótica e Eletrônica, pela Divisão de Armamentos e pela Divisão de Motomecanização. Já a atividade de suprimentos, é desenvolvida pelo Departamento de Suprimentos.

Quanto aos processos de apoio, os principais são os relacionados aos Departamentos de Administração, de Intendência e de Planejamento e Controle da Produção (DPCP). O Departamento de Intendência compõe-se pelas Divisões de Apoio, Material, Obtenção, Licitações e Contratos e Contabilidade de Custos. E o Departamento de Planejamento e Controle da Produção (DPCP) constitui-se das seguintes Divisões: Divisão de Atendimento e Controle e Divisão de Planejamento e Informações Gerenciais.

Com relação à força de trabalho do *Cresumar*, denominada de tripulação, é constituída por militares da ativa e da reserva (Oficiais e Praças) e por Servidores Civis (SC).

Em termos de processo decisório, foi percebida a centralização da decisão nos níveis hierárquicos superiores na medida em que a grande maioria dos entrevistados demonstram pouca autonomia para decidir. No entanto, os chefes adotam o estilo consultivo de tomada de decisão. Nesse sentido, mesmo já sabendo o que fazer, os superiores buscam nas opiniões de seus subordinados as melhores ideias ou a união delas para que se chegue ao melhor resultado. A justificativa dada foi o fato de os subordinados estarem mais próximos ao que está acontecendo e com isso poderem fornecer subsídios mais precisos.

Em especial, o Encarregado da Divisão de Custos foi um dos entrevistados que mais percebeu autonomia na sua área para exercer a tomada de decisão, sentindo-se apenas limitado pelo Comandante do *Cresumar*, quando suas decisões envolvem a organização como um todo.

Observa-se também a ausência de delegação de competência para escalões inferiores demonstrando pouco incentivo por parte da organização para a ação e a iniciativa individuais dos seus subordinados.

O modelo organizacional adotado é o funcional do tipo pirâmide. De forma geral, os entrevistados não admitiram que este modelo adotado pelo *Cresumar* seja um “vilão” do processo decisório. Pelo contrário, percebem uma colaboração positiva da estrutura

hierárquica nesse processo. Todavia, os entrevistados mais jovens e com menos tempo de Marinha o percebem negativamente. Justificam a sua opinião com o fato de esse modelo atrasar os processos, sejam eles administrativos ou decisórios, e ainda em virtude de níveis hierárquicos superiores terem dificuldade de trabalhar de forma mais horizontal.

Em relação ao controle gerencial exercido, quando se trata da organização como um todo, o controle mais apontado pelos entrevistados foi o controle por resultados. Os entrevistados identificaram ainda que muitas das sugestões e ideias novas apresentadas pela tripulação, as melhores, são divulgadas em “Plano do Dia” pela alta administração do *Cresumar*. Afirmaram ainda que a alta administração sempre demonstra curiosidade e simpatia com inovações propostas, escutando-as e avaliando a possibilidade de sua implementação.

Quanto à avaliação de desempenho, de forma geral, os entrevistados percebem o significado das recompensas como um *mix* de boas atitudes, bom desempenho e bons resultados. Essa percepção pode ser justificada pelos prêmios individuais e em grupo que são concedidos aos militares/servidores civis que mais se destacam na organização seja por suas atitudes, seu desempenho ou pelos resultados alcançados. Como exemplos citam-se o “Prêmio Militar/Servidor Civil Padrão” e a “Oficina Padrão”. O prêmio padrão individual refere-se àquele militar ou servidor civil que mais se destaca dentre seus pares por demonstrar melhores atitudes relativas, por exemplo, ao cumprimento de horários e prazos, de responsabilidades, apresentação pessoal, etc. O Prêmio “Oficina Padrão” é concedido à oficina que mais se destacou na realização de seus serviços em relação ao desempenho (quantidade “produzida” no período).

No que diz respeito à divulgação dos resultados organizacionais, foi observado que o *Cresumar* emprega uma abordagem mais cautelosa nas informações divulgadas e, portanto mais conservadora para a mensuração do lucro quando opta por considerar todos os custos relacionados à produção (custeio por absorção), utilizando essa informação para a tomada de decisão. Tal abordagem gera diferentes percepções dentro da organização em relação à qual a atividade realizada pelo *Cresumar* que mais fornece lucratividade à organização. A Divisão de Motomecanização aparece em vantagem em função do valor dos orçamentos fornecidos aos clientes, os quais envolvem altos custos de sobressalentes nos reparos das viaturas. E a Divisão de Armamento aparece em segundo lugar em virtude de apresentar o maior quantitativo de reparos, entretanto com valores mais baixos envolvidos. Os Departamentos e níveis hierárquicos evidenciaram essa percepção fragmentada de acordo com a fase do processo em que estão envolvidos. O DPCP justificou essa percepção pelo contato com os pedidos de serviços e os orçamentos enviados aos clientes. O Departamento Industrial a justificou em função da quantidade de delineamentos executados e de serviços recebidos, e do número de horas trabalhadas em cada Divisão. E o Departamento de Intendência justificou tal percepção em virtude do faturamento alcançado (Divisão de Custos) e do volume de processos licitatórios e da quantidade de material e serviços licitados em cada um deles (Divisão de Licitações e Contratos).

Nesse sentido, mesmo a organização divulgando mensalmente os resultados organizacionais por meio da Reunião do Conselho de Gestão, percebe-se uma ausência de preocupação em se certificar de que todos os subordinados entenderam o real significado das informações apresentadas.

Particularmente, os entrevistados da Divisão de Custos percebem que possuem as informações necessárias para a segregação das informações de receitas, custos e lucros por atividade, mas que nunca foram solicitadas pela Administração. Percebem ainda a importância da apuração do lucro segregado pelas atividades. Para eles, essa visualização, embora ainda não solicitada pela Administração, ajudaria a planejar melhor as atividades executadas na organização, continuando ou descontinuando atividades não lucrativas ou que

envolvessem muitos custos. A percepção da importância da segregação das informações de custos por atividades aliada à passividade percebida no setor responsável pela contabilidade de custos na ênfase dessa importância junto à alta administração do *Cresumar* refletem os resultados da pesquisa de Gray (1988) para Brasil, caracterizando o pouco julgamento profissional utilizado pelos contadores, assim como uma maior aceitação ao cumprimento de normas legais pelo sistema contábil.

Assim, observa-se que a postura adotada para a aplicação de práticas contábeis ao longo do tempo no *Cresumar* é a de um padrão contábil mais uniforme e consistente ao longo do tempo, justificado ainda pelo alto grau de formalismo e normatização requeridos.

E por fim, o *Cresumar* revela um alto grau de importância aos traços e características afetas ao profissionalismo, ao aprimoramento profissional e a forma aberta de resolução de conflitos.

O Quadro 2 evidencia, resumidamente, as proximidades e os afastamentos existentes entre a cultura encontrada no *Cresumar* e as características culturais necessárias ao custeio variável, associados à visão múltiplo paradigmático de Meyerson e Martin (1987).

Aspectos	Proximidades e Afastamentos entre as Culturas	Paradigmas	Cultura do <i>Cresumar</i> (Custeio por Absorção)	Características culturais necessárias ao Custeio Variável
Processo Decisório	Distante	Integração	Centralizado	Descentralizado
Delegação de Competência para escalões inferiores		Integração	Não atribui responsabilidades aos níveis mais operacionais	Atribuição de responsabilidades e liberdade para a escolha dos meios mais apropriados ao cumprimento das metas.
Modelo Organizacional		Diferenciação	Estrutura Hierárquica Funcional do tipo pirâmide	Estruturas organizacionais mais achatadas
Autonomia		Diferenciação	Pouca autonomia	Necessidade de maior autonomia
Sistema de Controle	Próximo	Integração	Encoraja a criatividade e inovação e incentiva o trabalho em grupo.	Deve encorajar a criatividade individual e do grupo e a inovação e o trabalho em equipe.
Avaliação de Desempenho		Diferenciação	Com base no desempenho e nos resultados.	Com base nos resultados alcançados
Divulgação dos resultados organizacionais	Distante	Fragmentação	Abordagem mais sigilosa e cautelosa nas informações para os níveis operacionais.	Abordagem mais transparente na divulgação das informações
Aplicação de práticas contábeis e Mensuração e Avaliação dos lucros		Integração	Pouca flexibilidade em virtude do alto grau de formalismo e normatização. Adota uma postura mais conservadora para a mensuração do lucro.	Flexibilidade na aplicação de práticas contábeis ao longo do tempo e postura mais otimista e disposta a assumir riscos para a apuração do lucro.
Traços e características essenciais	Próximo	Integração	Atribui importância ao profissionalismo, ao compromisso com a capacitação técnica e com o aprimoramento profissional. Procura	Ação e Iniciativa Individuais, resolução de conflitos de forma aberta e direta, profissionalismo, maior compromisso com a

			solucionar conflitos entre opiniões de forma aberta e direta buscando consenso. Iniciativa individual apenas para assuntos urgentes.	formação profissional.
--	--	--	--	------------------------

Fonte: Elaborada pelas autoras.

Quadro 2: Proximidades e Afastamentos entre a cultura do *Cresumar* e a cultura necessária ao custeio variável, associados a visão múltiplo paradigmático de Meyerson e Martin (1987).

Assim, percebe-se que a cultura do *Cresumar* apresenta maior proximidade com as características necessárias à metodologia do custeio variável quando estimula a criatividade, a inovação e incentiva o trabalho em grupo; quando avalia o desempenho organizacional com base nos resultados; e quando atribui alto grau de importância aos traços e características afetas ao profissionalismo, ao aprimoramento profissional e a forma aberta de resolução de conflitos.

Por sua vez, as características culturais do *Cresumar* distanciam-se das características consistentes com o custeio variável em termos de centralização do processo decisório nos níveis hierárquicos superiores; de ausência de delegação de competência para escalões inferiores; do modelo organizacional hierarquizado tipo pirâmide adotado; em relação à pouca autonomia proporcionada aos subordinados; em relação à divulgação dos resultados organizacionais, quando emprega uma abordagem mais cautelosa nas informações para os níveis operacionais ao invés da adoção de maior transparência, ou seja, utilizando-se de informações segmentadas por tipo de atividades; e em relação à postura adotada para a aplicação de práticas contábeis ao longo do tempo e para a mensuração e avaliação do lucro, em virtude do alto grau de formalismo e normatização requerido pela organização, que a faz seguir um padrão contábil mais uniforme e consistente ao longo do tempo. Adota ainda uma postura mais conservadora para a mensuração do lucro quando opta por considerar todos os custos relacionados à produção e utiliza essa informação para a tomada de decisão. Em termos de traços essenciais necessários ao sistema de custeio variável, difere-se das características culturais mais coerentes com o custeio variável em função de não incentivar a ação e a iniciativa individuais.

Quanto aos paradigmas, os conteúdos que mais se aproximam das características culturais mais alinhadas ao custeio variável classificados como pertencentes ao paradigma da Integração são o sistema de controle e os traços e características afetas ao profissionalismo, ao aprimoramento profissional e a forma aberta de resolução de conflitos. Com relação ao conteúdo relacionado ao paradigma da Diferenciação, a avaliação de desempenho representa aquele que mais se aproxima das características necessárias ao custeio variável. Em termos de afastamento das características culturais necessárias ao custeio variável, os conteúdos relativos ao paradigma da Integração são a centralização do processo decisório, a ausência de delegação de competência aos escalões inferiores e a aplicação de práticas contábeis e mensuração e avaliação dos lucros. Os conteúdos relacionados ao paradigma da Diferenciação são o modelo organizacional adotado e a pouca autonomia concedida aos subordinados. E, em relação ao paradigma da Fragmentação apenas a divulgação dos resultados organizacionais aparece como conteúdo mais distante relacionado a este paradigma.

Assim, com base nos resultados apresentados, a próxima seção tecerá as considerações finais.

5. Conclusão

O presente trabalho de pesquisa procurou por meio de um estudo bibliográfico e de uma pesquisa de campo investigar como as características da cultura organizacional de uma

Organização Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil estão alinhadas à utilização de uma metodologia de custeio variável. Para isso, tomando-se por base a literatura pertinente sobre o assunto, a pesquisa expôs as características culturais essenciais à utilização do método de custeio variável; investigou e descreveu a cultura organizacional existente em uma OMPS, por meio de uma pesquisa de campo; e apontou as diferenças e semelhanças existentes entre as características culturais atuais e as necessárias, buscando evidenciar as proximidades e os afastamentos dos conteúdos culturais sob a ótica múlti paradigmática de Meyerson e Martin (1987).

Assim, depreende-se que, de forma geral, a cultura organizacional do CTecCFN (*Cresumar*) não possui a grande maioria das características e traços essenciais à utilização da metodologia de custeio variável. As características culturais do *Cresumar* distanciam-se das características consistentes com o custeio variável em termos de processo decisório, delegação de competência, modelo organizacional adotado, autonomia proporcionada aos subordinados, divulgação dos resultados organizacionais, aplicação de práticas contábeis e mensuração e avaliação dos lucros e em termos de traços essenciais necessários em função de não incentivar a ação e a iniciativa individuais. Por sua vez, a cultura do *Cresumar* apresenta maior proximidade com as características essenciais à metodologia do custeio variável no que diz respeito às questões atinentes ao sistema de controle, à avaliação de desempenho e quando atribui alto grau de importância aos traços e características afetas ao profissionalismo, ao aprimoramento profissional e a forma aberta de resolução de conflitos.

Dos aspectos citados como distintos das características culturais mais alinhadas ao custeio variável, apenas o conteúdo referente à divulgação dos resultados organizacionais aparece como associado à perspectiva múlti paradigmática da Fragmentação. Ou seja, em termos de divulgação dos resultados organizacionais, percebe-se de forma pulverizada entre os membros organizacionais que a organização não se preocupa em explicar os reais significados de seu desempenho, adotando uma postura mais adequada ao sigilo das informações quanto opta por consolidar os resultados ao invés de segmentá-los por atividades. Com base na proposta de Fonseca (1991), os Paradigmas da Integração e da Diferenciação são variações do Paradigma da Fragmentação em termos de influência da liderança no processo de mudança organizacional. Para a autora, os paradigmas da Integração e da Diferenciação, por refletirem maior estabilidade nos comportamentos dos membros organizacionais, oferecem a possibilidade de um nível maior de controle em virtude de sugerirem a influência de uma liderança. Por seu turno, o paradigma da Fragmentação oferece quase nenhuma possibilidade de controle gerencial em função de não proporcionar nenhuma integração e compartilhamento entre valores organizacionais.

Depreende-se então que a divulgação dos resultados organizacionais pode ser considerada como “um assunto no qual a gerência não manifesta a sua opinião e, portanto, não influencia a opinião do restante da organização”, não podendo exercer o controle gerencial. Em contrapartida, os demais aspectos relacionados aos paradigmas da Integração e da Diferenciação consubstanciam conteúdos os quais “demonstram uniformidade e consequente estabilidade entre comportamentos decorrentes da influência de uma liderança, capaz de suscitar determinados valores e crenças no grupo”. Nesse sentido, exercendo o controle gerencial determinado pelo grau de influência em cada conteúdo, conclui-se que a Alta Administração do *Cresumar* tem grande probabilidade de gerenciar uma mudança cultural aproximando sua cultura organizacional às características culturais necessárias ao custeio variável em virtude de a maioria dos conteúdos considerados como mais distantes da cultura alinhada ao custeio variável estarem classificados como pertencentes aos paradigmas da Integração e da Diferenciação. No entanto, embora os conteúdos classificados como Integração possuam maior possibilidade de serem mais influenciados pela alta administração, os pertencentes ao paradigma de Diferenciação seriam influenciados por outras lideranças,

caracterizando subculturas. Quando os conteúdos classificados como Integração se afastam das características necessárias ao custeio variável, pode ser sinal de que estas diferenças podem estar relacionadas com valores bastante entranhados na cultura da Marinha ou do *Cresumar* e, portanto, difíceis de serem modificados.

Para isso aponta-se o importante papel que a liderança terá nesse processo de mudança, influenciando a construção dos valores necessários à nova realidade cultural indispensável à sistemática de custeio variável. A missão da liderança no processo de transformação cultural deverá abarcar “o poder do discurso”, do “carisma”, na medida em que informe e transmita os novos valores, fornecendo assim, as interpretações necessárias aos novos conteúdos a serem seguidos pela organização (SILVA, 2003).

Ressalta-se que a presente pesquisa ainda evidenciou um descompasso entre o processo de transição da administração pública brasileira e a cultura organizacional da OMPS da Marinha, onde conceitos e instrumentos burocráticos permanecem ainda sendo utilizados, até mesmo sobrepostos aos mecanismos gerenciais.

Como limitadores da presente pesquisa aponta-se o fato de a pesquisadora compor o quadro de oficiais da Marinha do Brasil e, por isso, não atender ao distanciamento necessário à condução do estudo, além de possibilitar algum tipo de enviesamento na interpretação dos resultados afetos ao sistema de custeio utilizado. Além disso, ressalta-se o fato de que o ambiente aberto e coletivo no qual as entrevistas foram realizadas possa ter influenciado nas respostas dos entrevistados.

E por fim, como pesquisas futuras sugere-se buscar soluções gerenciais na literatura que possam amenizar o impacto da utilização da metodologia de custeio variável por parte da administração pública brasileira decorrente de diferenças culturais existentes. Sugere-se ainda repetir o estudo em outras OMPS da Marinha do Brasil, contribuindo assim, para uma melhor caracterização de sua cultura organizacional.

6. Referencias Bibliográficas

- BIRNBERG, Jacob G.; SNODGRASS, Coral: Culture and Control: a field study. Accounting Organizations and Society, Vol. 13, No. 5, pp. 447-464, 1988.
- BRASIL. Marinha do Brasil. Secretaria Geral de Marinha. SGM-304 – **Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviço**. Brasília, DF, 2008.
- CARRIERI, Alexandre de Pádua. **Uma opção teórico-metodológica para pesquisas sobre culturas nas organizações**. In: CARRIERI, Alexandre de Pádua; CAVEDON, Neuza Rolita; SILVA, Alfredo Leite da. Cultura nas Organizações: uma abordagem contemporânea. Curitiba: Juruá, 2008.
- CENTRO TECNOLÓGICO DO CORPO DE FUZILEIROS NAVAIS – CTecCFN – **Relatório de Gestão – 2011**. Relatório apresentado ao Programa de Qualidade Rio – PGRio – 2011. Rio de Janeiro, 2011.
- CLEMENTE, Ademir; SOUZA, Alceu: Considerações de custos e valor da informação. Encontros Bibli: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação, Florianópolis, n. esp., 2º sem. 2004. Disponível em: <http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/eb/article/viewFile/1518-2924.2004v9nesp2p60/5489>. Acessado em: 01 de julho de 2012.
- FLAMHOLTZ, Eric G. Accounting, Budgeting and Control Systems in their organizational context: Theoretical e empirical perspectives. Accounting, Organizations and Society. V. 8, nº 2/3, pp.153-169, 1983.
- FONSECA, Ana Carolina Pimentel Duarte da.: **Sistema de Custeamento em uma empresa brasileira**.1984. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1984.

- _____. **Cultura Organizacional: o que é, como se manifesta e de que forma pode ser modificada**. Rio de Janeiro: Coppead /UFRJ, 32 p. (Relatório Coppead, 244), 1991.
- GIL, A.C.: **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ªed. – São Paulo: Atlas, 2010.
- GOMES, J. S; SALAS, Joan M. Amat: **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2001.
- GRAY, S. J. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *ABACUS*, Volume 24, número 1, p. 1-15, Março, 1988.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos, contabilidade e controle**. São Paulo: Thompson Learning, 2001.
- HOFSTEDE, Geert: **Culturas e organizações: compreender a nossa programação mental**; Trad. António Fidalgo. 1ª edição. Lisboa: Editora Sílabo, 1997
- MACHADO, Nelson: **Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental**. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Doutor em Controladoria e Contabilidade. São Paulo, dezembro, 2002.
- MELO, Janaína Ferreira Marques de; FILHO, Cosmo Severiano.: Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. *Revista de Contabilidade Vista & Revista*, v. 17, n. 3, p. 11-24, jul./ set., 2006.
- MERCHANT, K. A. The control function of management. *Sloan Management Review*, v. 23, n. 4, p. 43-55, Summer, 1982.
- MEYERSON, D.; Martin, J. Cultural change: an integration of three different views. *Journal of Management Studies*, v.26, n.4, p.621-647, November 1987.
- MOREIRA, Herivelton; CALEFFE, Luiz Gonzaga. **Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Lamparina, 2008.
- MORGAN, Gareth: **Imagens da organização**. 2ª Edição - 6ª reimpr. - São Paulo: Editora Atlas, 2010.
- MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize: Análise de Conteúdo como Técnica de Análise de Dados Qualitativos no Campo da Administração: Potencial e Desafios. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 15, n. 4, pp. 731-747, Jul./Ago., 2011 Disponível em < <http://www.anpad.org.br/rac>>.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser . Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. *Revista do Serviço Público*, nº 47, vol. 1, janeiro-abril 1996.
- SECRETARIA-GERAL DA MARINHA. **O Sistema OMPS** (Organizações Militares Prestadoras de Serviços). Concurso Inovação na Gestão Pública Federal; Instituição: Marinha do Brasil - Brasília, 1999 Disponível em: http://inovacao.ena.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=110. Acessado em 25 de maio de 2012.
- SCHEIN, E.H. Coming to a new awareness of organizational culture. *Sloan Management Review*, p.3-16, Winter 1984.
- SILVA, Rosimeri Carvalho: Controle Organizacional, cultura e liderança: evolução, transformações e perspectivas. *Revista de Administração Pública*, nº 4, Vol.4, p. 797-816. Rio de Janeiro: Jul/Ago, 2003.
- SMIRCICH, L. Concepts of Culture and Organizational Analysis. *Administrative Science Quartely*, v.28, p. 339-358, 1983.
- TANURE, Betania: **Gestão à Brasileira: somos ou não diferentes? Uma comparação com a América Latina, Estados Unidos, Europa e Ásia**. 2ª Edição. São Paulo: Átlas, 2010.