

CADERNOS EBAPE.BR

Cadernos EBAPE.BR

E-ISSN: 1679-3951

cadernosebape@fgv.br

Escola Brasileira de Administração Pública e
de Empresas

Brasil

Bandeira dos Santos, Maria de Fátima; Pimentel Duarte da Fonseca, Ana Carolina; Filgueiras
Sauerbronn, Fernanda

Cultura Organizacional e Avanço do Management na Marinha do Brasil

Cadernos EBAPE.BR, vol. 12, núm. 1, enero-marzo, 2014, pp. 131-162

Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas

Rio de Janeiro, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=323230169009>

- ▶ [Como citar este artigo](#)
- ▶ [Número completo](#)
- ▶ [Mais artigos](#)
- ▶ [Home da revista no Redalyc](#)

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

Cultura Organizacional e Avanço do Management na Marinha do Brasil

Organizational Culture and the Advance of Management in the Brazilian Navy

Maria de Fátima Bandeira dos Santos¹

Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca²

Fernanda Filgueiras Sauerbronn³

Resumo

Este artigo debruça-se sobre o avanço do gerencialismo norte-americano e seus reflexos sobre a administração pública brasileira. Mais especificamente, o foco concentra-se na introdução da cultura do *management* por meio do novo sistema de custos, apresentado pelo Governo Federal como forma de subsidiar a tomada de decisão e alocação eficiente do gasto público. A Marinha do Brasil e as Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS) estão imersas nesse contexto que reproduz acriticamente modelos de gestão e desconsidera aspectos relacionados à cultura organizacional. Portanto, o objetivo da pesquisa é investigar como as características culturais de uma OMPS se aproximam ou se afastam daquelas necessárias à adoção do método de custeio variável. O estudo foi desenvolvido por meio de pesquisa de campo, com entrevistas em profundidade. As falas dos sujeitos foram submetidas à análise de conteúdo e, para evitar uma abordagem monolítica e simplificadora da cultura organizacional, agrupadas de acordo com a proposta multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987). Os resultados sugerem que profissionalismo e criatividade vêm sendo disseminados dentro da organização. Entretanto, essas características, que estão em conformidade com o culto da excelência alinhado ao *management*, contrapõem-se a peculiaridades das OMPS, como respeito à hierarquia e disciplina. Hierarquia e disciplina dificultam descentralização, delegação e implantação da cultura de apuração e cobrança de resultados. Por fim, argumenta-se que uma abordagem de controle por resultados, em sintonia com os princípios do *management*, mostra-se pouco adequada às OMPS, sendo necessário recuperar noções alternativas de racionalidade que respeitem o conhecimento local.

Palavras-chave: Administração pública. Gerencialismo. Cultura organizacional. Sistema de custeio.

Abstract

This article addresses the advance of the North-American managerialism and its reflections on the Brazilian public administration. More specifically, the focus lies on introducing management culture by means of the new system of costs, presented by the Federal Government as a way to support decision-making and effective allocation of public spending.

Artigo submetido em 14 de julho de 2013 e aceito para publicação em 10 de janeiro de 2014.

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro/FACC; Encarregada da Seção de Análise Gerencial na Diretoria de Finanças da Marinha/DFM. Endereço: Ilha das Cobras s/nº, Centro, CEP 20180-001, Rio de Janeiro – RJ, Brasil. E-mail: maria.fatima@dfm.mar.mil.br e mariafatimasanto@hotmail.com

² Doutora em Administração pela Universidade Federal do Rio de Janeiro/COPPEAD; Professora Associada II da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Endereço: UFRJ/FACC – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Av. Pasteur, 250, Urca, CEP 22290-240, Rio de Janeiro - RJ, Brasil. E-mail: anafonseca@ufrj.br

³ Doutora em Administração pela Fundação Getulio Vargas/EBAPE; Professor Adjunto III da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Endereço: UFRJ/FACC – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Av. Pasteur, 250 - sala 250 - Urca, CEP 22290-240, Rio de Janeiro - RJ, Brasil. E-mail: fernanda.sauerbronn@facc.ufrj.br

The Brazilian Navy and Military Organizations Providing Services (MOPS) are immersed in this context that reproduces in an uncritical way management models and disregards aspects related to organizational culture. Therefore, the research aims to investigate how the cultural characteristics of a MOPS get close to or far from those required for adopting the variable cost method. The study was conducted through field research, with in-depth interviews. Subjects' speeches underwent content analysis and, in order to avoid a monolithic and simplified approach to organizational culture, they were grouped according to the multiparadigm approach proposed by Meyerson and Martin (1987). The results suggest that professionalism and creativity have been promoted within the organization. However, these characteristics, which are in line with the cult of excellence aligned to management, oppose some peculiarities of MOPS, such as observing hierarchy and discipline. Hierarchy and discipline hinder decentralization, delegation, and implementation of the result assessment and control culture. Finally, it is argued that a result control approach, in line with the management principles, shows up as not suited to MOPS, and there is a need to retrieve alternative rationality notions that observe local knowledge.

Keywords: Public administration. Managerialism. Organizational culture. System of costs.

Introdução

O processo de reforma de Estado no Brasil, nas últimas décadas, vem acompanhando o movimento gerencialista de transição de uma administração burocrática para um modelo gerencial, que pressupõe a mudança do foco dos processos para os resultados (SECCHI, 2009). A crescente busca por resultados, nos moldes do *New Public Management* (NPM), faz com que haja necessidade de maior controle no atendimento às metas planejadas e envolve princípios gerenciais voltados à eficiência, eficácia e qualidade dos gastos públicos (PAES DE PAULA, 2005; HOOD, 2005).

O governo federal criou o Sistema de Informações de Custos (SIC) com o objetivo de subsidiar decisões governamentais e organizacionais, na crença de que possibilitará uma alocação mais eficiente dos gastos públicos, consolidando o processo de transição gerencialista com foco nos resultados (HOLANDA, 2011). O método adotado 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 os custos dos produtos/serviços do período, os custos variáveis (MACHADO, 2002). O uso do custeio variável tem sido indicado para relatórios de avaliação de desempenho de empresas, de linhas de produtos, de departamentos ou outros segmentos (BEUREN, 1993), buscando analisar o que deve ser mantido ou descontinuado. Cabe destacar que essa indicação não necessariamente se mostra apropriada a órgãos da administração pública direta que exercem atividades exclusivas de Estado. Beuren e Roedel (2002) chegaram à conclusão de que o sistema ABC, por exemplo, não foi o remédio para a cura de todos os males, como se estava propagando.

Pesquisas nessa área revelam que sistemas de custeio variável, utilizados por empresas privadas e públicas, em sua grande maioria, constituem pacotes comerciais fechados ou sistemas específicos desenvolvidos por consultorias externas ao órgão. A implementação de pacotes dessa natureza visando a uma transição gerencialista, nas organizações públicas, ajuda a explicar as dificuldades e o insucesso em sua implementação e operação.

A Marinha do Brasil (MB), órgão da administração direta criado em 1822, foi e vem sendo diretamente impactada por esse processo de transição gerencialista. A partir de 1994, foi gradativamente implantada a sistemática das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS), com o propósito de instituir na MB uma mudança de cultura de gestão, fundamentada na apuração e apropriação de custos, de modo a tornar essas organizações instituições flexíveis e adaptáveis (SGM, 1999). Sob um argumento determinista que condiciona as OPMS às constantes mudanças em um ambiente externo hostil diante de crescente

globalização, caberia a essas organizações produzir bens e serviços com qualidade e pelo menor custo possível mediante contrato de autonomia de gestão (PEREIRA, 1996), em uma lógica de “*quasi mercado*” (FERLIE, 2002).

Entretanto, por ocasião da adoção da sistemática OMPS, optou-se pelo método de custeio por absorção, primeiro, por este considerar todos os custos incorridos na produção dos produtos/serviços, como custos dos produtos no período; segundo, por ser metodologia utilizada e aceita pelo Fisco brasileiro (BRASIL, 2008).

Nessa perspectiva, é importante compreender que a reforma do Estado adotada no Brasil a partir da década de 1990 faz parte de um processo mais amplo que vem ocorrendo em nível mundial desde os anos 1970-80 (HOOD, 2005). Com base no Consenso de Washington, as instituições financeiras internacionais estimularam a adoção de um modelo racional de mercado que resultou na aplicação indiscriminada de receitas neoliberais em diferentes países. Após um ajuste inicial, existia a promessa de que esse modelo, apresentado como a única alternativa possível, conduziria a níveis mais elevados de desenvolvimento e bem-estar (IBARRA-COLADO, 2010). Nos últimos anos, a reforma contábil e dos sistemas de custeio, alinhada aos movimentos e modelos internacionais, apresenta-se como um mecanismo de submissão a uma forma específica de capitalismo global (OGURI, 2005). Nesse contexto, os administradores do setor público passaram a necessitar de um conjunto de informações gerenciais para cumprir com eficiência as políticas públicas. Portanto, deveria ser aproveitado o potencial da informação de custo para fins de gerenciamento das organizações públicas (HOLANDA, 2011) de forma a substituir o controle *a priori* sobre o processo para o controle *a posteriori* de resultados (PAES DE PAULA, 2005).

Como fundamento teórico para apoiar esse processo de cunho neoliberal, adotaram-se os princípios de administração desenvolvidos nos Estados Unidos (FARIA, MARENS e IMASATO, 2009). Esses princípios, denominados *management*, baseiam-se em valores norte-americanos, embora sejam apresentados como escolhas puramente racionais que podem ser adotadas em qualquer contexto (FONSECA, 2010). A pretensão de neutralidade e racionalidade universal do *management* produz paradigmas distorcidos de conhecimento, obstruindo o intercâmbio de experiências e significados que poderiam construir racionalidades mais legítimas (QUIJANO, 2007).

Cabe, portanto, examinar de que maneira o avanço gerencialista presente na proposta do SIC - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (BRASIL, 2012) é condizente com a cultura da MB, uma organização brasileira, pública e militar. Dessa forma, o estudo procura investigar se ocorreu, ou não, “uma escolha esclarecida e estratégica das teorias a serem apropriadas e uma aplicação consistente com a realidade local” (BERTERO, ALMEIDA e BORTOLON, 2013). Visa, ainda, a contribuir para a compreensão de modos de organização baseados em noções alternativas de racionalidade que respeitem o conhecimento local (IBARRA-COLADO, 2006).

Portanto, considerando os reflexos do avanço do *management* sobre a administração pública, o objetivo geral desta pesquisa é investigar como as características da cultura organizacional de uma OMPS da MB se aproximam ou se afastam das características necessárias às mudanças no processo de trabalho decorrentes da utilização do método de custeio variável. Como objetivos específicos busca-se: 1) estudar e expor as mudanças do processo de trabalho descritas na literatura como mais afinadas à adoção do método de custeio variável; 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, para evidenciar as proximidades e os afastamentos entre os conteúdos culturais.

Para atingir os objetivos propostos foi realizada uma pesquisa de campo por meio de entrevistas em profundidade com os gestores da OMPS selecionada e optou-se pela análise de conteúdo como método de análise dos dados. Para escapar de uma abordagem monolítica e simplificadora da cultura organizacional,

optou-se pela utilização da visão multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987) na análise das falas dos sujeitos. Assim, o quadro de análise adotado buscou compreender e reconhecer: a) “predomínio” de temáticas (paradigma da integração); b) temáticas “divergentes” (paradigma da diferenciação); e c) temáticas “convergentes” entre sujeitos pertencentes a grupos diferentes (paradigma da fragmentação) (CARRIERI, 2008).

Este artigo está organizado em cinco seções. Após a contextualização do problema de pesquisa nesta introdução, a segunda seção apresenta a moldura teórica utilizada como alicerce desta pesquisa. Na terceira seção são abordados os aspectos metodológicos que delineiam o estudo. Na quarta seção é apresentada a análise dos resultados. E na quinta seção são traçadas as considerações finais.

Referencial Teórico

Avanço do *management* na administração pública brasileira

Após a Segunda Guerra Mundial, os Estados Unidos, em uma tentativa de impedir a proliferação do sistema comunista ao redor do mundo, buscaram levar prosperidade e desenvolvimento a diversas regiões, de modo a constituir aliados que comungassem de sua ideologia política. Em seu discurso de posse, em 20 de janeiro de 1949, o presidente Harry Truman deixa bem claro que dentre os esforços a ser realizados nesse sentido estaria um programa que consistia em levar os benefícios do avanço científico às áreas subdesenvolvidas. Surgido nos Estados Unidos com Frederic Taylor, o *management* mostrou-se adequado a essa expansão por se pretender politicamente neutro e ter como um de seus pontos centrais a aplicação de técnicas ditas científicas para aumentar a produção. Seu avanço sobre diferentes contextos nacionais se deu no período da Guerra Fria e seu predomínio mostrou-se extremamente importante desde então para o desenvolvimento e a difusão do pensamento e ensino de um tipo específico de administração que valoriza a eficácia, eficiência e maximização de resultados (ALCADIPANI e BERTERO, 2012).

Coincidentemente, nas décadas de 1940-50, o Brasil buscava reverter sua dependência da exportação de produtos agrícolas, incentivando a substituição de importações e, para isso, o desenvolvimento da indústria nacional. Como decorrência do processo de industrialização que se intensificava, surgia uma classe empresarial carente de técnicas de gestão, o que vinha ao encontro dos objetivos políticos norte-americanos. Formava-se, assim, o ambiente propício para a introdução do *management* no Brasil. Nesse processo, destaca-se a criação da Fundação Getulio Vargas, em 1944, com o patrocínio e a colaboração do governo norte-americano e “missões” de diversas universidades também norte-americanas (ver ALCADIPANI e BERTERO, 2012; OLIVEIRA e SAUERBRONN, 2007). Em 1952 teve início o curso de graduação em administração pública da Escola Brasileira de Administração Pública (Ebap). Logo em seguida, em 1954, a Escola de Administração de Empresas de São Paulo (Eaesp) iniciou a graduação em administração de empresas (OLIVEIRA e SAUERBRONN, 2007).

A escola de negócios de São Paulo, mais especificamente, importou para o Brasil um modo diferente de ensino e um currículo baseado nas teorias e práticas de gestão norte-americana, que passaram a servir como modelo para as outras escolas de negócios que surgiram no País subsequentemente. O modelo de *management* americano passou a ser sinônimo de desenvolvimento, contrastando com as práticas brasileiras locais, que passaram a ser consideradas “primitivas” e enraizadas no passado rural. Em consequência desse processo, não havia a preocupação de que os modelos adotados tivessem pouca relação com a realidade brasileira, levando os atores locais a desenvolver uma atitude depreciativa em relação às suas próprias realizações e à realidade local (ALCADIPANI e CALDAS, 2012).

Cabe destacar que o avanço do gerencialismo na administração pública norte-americana foi propiciado por empresas de consultoria (DONADONE, 2003). Diversos episódios marcam esse avanço no pós-guerra: “O governo americano contratou, em grande número, consultores para reorganizar as formas de gerenciamento das áreas militares, racionalizar a produção civil e dar suporte à crescente expansão da administração federal” (DONADONE, 2003, p. 5).

A Hoover Commission foi criada em 1947 visando à coordenação de esforços de doze forças-tarefas, com auxílio de consultorias externas, que seriam responsáveis pela reorganização da administração pública norte-americana e nas quais os consultores eram vistos como responsáveis pela transferência de conhecimento organizacional do setor privado para o setor público. Ainda segundo Donadone (2003), as transformações no espaço contábil, ocasionadas pelas mudanças legais e pela forma de relacionamento entre setor financeiro e empresarial iriam tornar a utilização de conhecimentos contábeis elemento central do trabalho dos consultores desde aquele período.

O aprofundamento dos modelos e práticas gerencialistas pelo setor público sustentou-se nas últimas décadas no avanço da filosofia neoliberal nos EUA. Na década de 1970, a economia norte-americana, que havia alcançado grandes conquistas econômicas, junto com o domínio mundial em termos militares econômicos, políticos e mesmo culturais, entra em um período de declínio. Entretanto, ao invés de tentar reerguer a indústria, que apresentava baixos índices de produtividade, seu esforço básico consistiu em extrair riqueza, tanto por meio de manipulação do sistema financeiro como de políticas que visavam a uma distribuição de renda que favorecia as classes mais altas. Com o final da Guerra Fria e o crescimento do multilateralismo na época da globalização, os mecanismos de cooptação neoliberais tornaram-se um ponto fundamental da política internacional norte-americana, que passou a se basear na defesa de estratégias que tivessem por objetivo a privatização, a liberalização dos mercados e a estabilidade macroeconômica. Em função disso, o setor público passou a ser tratado como “o vilão” que impedia, por sua ineficiência, que os países em desenvolvimento obtivessem sucesso em suas políticas macroeconômicas. Coincidemente, a literatura voltada à Administração Pública no Brasil pouco havia se desenvolvido até então, deixando um vácuo que passaria a ser ocupado pelas técnicas de *management* utilizadas nas corporações privadas (FARIA, MARENS e IMASATO, 2009).

O modelo do *management* passou a ser adotado por agências de auxílio internacional em suas intervenções em países do Terceiro Mundo. O modelo empregado para o gerenciamento de nações vem afastando-se de um modelo administrativo do setor público em direção à aplicação de modelos de gestão utilizados nas organizações profissionais.

Além do uso de modelos que se assemelham a planos de negócios estratégicos, também é requisitada a transformação da cultura interna e das mentalidades existentes nos países, nos mesmos moldes das abordagens empregadas para as culturas organizacionais. A agenda de desenvolvimento, por meio de intervenções no Terceiro Mundo, constitui-se sobre uma lógica falsa que legitima processos e despolitiza a questão da pobreza ao tratá-la como um problema técnico (COOKE, 2004).

Cabe destacar, no contexto brasileiro, que o modelo de contrato de autonomia de gestão é marcadamente uma iniciativa gerencialista, adotado a partir da Emenda Constitucional n. 19/1998, que define:

A autonomia gerencial, orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da administração direta e indireta poderá ser ampliada mediante contrato a ser firmado entre seus administradores e o poder público, que tenha por objeto a fixação de metas de desempenho para o órgão ou entidade, cabendo à lei dispor sobre: I – o prazo de duração do contrato; II – os controles e critérios de avaliação e desempenho, direitos e obrigações e responsabilidades dos dirigentes; III – a remuneração de pessoas (BRASIL, 1998).

Esse instrumento de gestão reproduz o adotado nos EUA, em 1993, na administração Clinton e Gore, por meio do National Performance Review e do Government Performance and Results Act que, baseados no livro *Reinventing government*, introduziram a noção de gestão estratégica (planejamento, indicadores, orçamento etc.) e criaram as performance-based organizations (PBO), que são muito semelhantes às agências autônomas no Brasil (REZENDE, 2008).

Os relatos de tentativas de implantar a neutralidade e a profissionalização da gestão pública sugerem que as nações mais bem-sucedidas foram aquelas “já dominadas pelo pragmatismo gerencial e pela baixa imposição de normas burocráticas e maior democracia na gestão”, em oposição ao que ocorreu em países “de extensa burocracia, com acentuado legalismo e formalismo e forte autoridade hierárquica” (MOTTA, 2013). Verifica-se, portanto, o uso do conhecimento de *management* para definir uma relação de subordinação, na qual se impõe o significado da “verdade”, da “razão” e do “progresso” ao resto do mundo, definindo quais problemas são relevantes e de que forma devem ser tratados (IBARRA-COLADO, 2006; 2010).

Com a justificativa de reduzir os gastos públicos e melhorar a prestação de serviços, os governos vêm alterando a forma de prover bens públicos e interagir com o setor privado. Assim, grande número de atores sociais passou a desempenhar um papel central na concepção e prestação do serviço público por meio de contratos de prestação de serviços e parcerias público-privadas, o que resultou não só em um “esvaziamento” do governo, mas, também, em uma mudança em seus limites organizacionais, que se tornaram “mais fluidos, dificultando a distinção entre a provisão pública e privada” (GRILLO, 2008). Por exemplo, o movimento de transição “do regime de caixa para o regime de competência”, por muitos governos, é visto como um aspecto do new public management visando a alcançar um setor público mais empresarial e com foco no desempenho (HYNDMAN e CONNOLLY, 2011, p. 36). Os autores argumentam que o regime de competência não irá resolver os problemas subjacentes ao controle, na verdade, ele irá torná-los piores, pois, sem dúvida, deixa maior margem ao julgamento/à discricionariedade.

Assim, é necessário criticar o avanço do paradigma gerencialista, de modo a “romper a apropriação superficial de teorias, praticada nos trópicos, e aprofundar efetivamente o conhecimento sobre os corpos teóricos originados em outros contextos” (BERTERO, ALMEIDA e BORTOLON, 2013). Discutimos a seguir os contornos do avanço gerencialista na administração pública brasileira, no que tange, em especial, a caracterização do controle gerencial e do custeio variável.

Indústria do management, controle gerencial e custeio variável

A função colonizadora da contabilidade sustenta-se historicamente na influência das consultorias e da área contábil na constituição da indústria do *management*. A indústria de consultoria surge simultaneamente à contabilidade devido à crescente demanda por “auxílio técnico relacionado à ratificação da décima sexta emenda da constituição americana, que discorria sobre a taxação dos lucros das empresas e que em 1916 tornava-se lei” (DONADONE, 2003, p. 3). Desde aquele momento, antigos guarda-livros e auditores ganharam um novo papel, o de orientar sobre o funcionamento das leis e como minimizar as despesas, dando destaque a questões sobre a “natureza e causas dos custos e despesas”.

Desde então surge uma luta de posições dominantes do nascente mercado de consultoria, tendo os contadores “influência marcante nas formas de constituição e de atuação”. Nesse contexto de crescente influência da contabilidade na indústria de consultorias, o faturamento dessa indústria saltou de 40 para 100 bilhões de dólares entre 1996 e 2000 e empresas como, por exemplo, Accenture Consulting teve seu faturamento dobrado e Arthur Andersen e KPMG cresceram 4 vezes no mesmo período. As razões para esse crescimento no início dos anos 2000, no Brasil, estão relacionadas a fusões e aquisições no setor privado, bem como às privatizações no setor público (DONADONE, 2001).

A contabilidade, segundo Oguri (2005), assume uma função ideológica alinhada a uma forma específica de capitalismo por ser utilizada para legitimar atividades ou racionalizar comportamentos. Adicionalmente, diversos aspectos da contabilidade gerencial mostram-se colonizadores, implicando crises de legitimidade e de racionalidade relacionadas a funções gerenciais ambíguas (OAKES e BERRY, 2009).

A temática do controle gerencial mostra-se bastante relevante no contexto de avanço do management sobre a administração pública brasileira, na medida em que a mudança para o foco nos resultados enfatiza o gerenciamento da eficiência “por meio da mensuração e do confronto dos custos orçados e realizados das ações, dos serviços, dos programas ou obras”, bem como o gerenciamento da eficácia “por meio do acompanhamento das metas físicas previstas e realizadas” (ESTEVES, ZOUAIN e RELVAS, 2011). Nesse sentido, a criação do SIC está associada à necessidade de fornecer informações, não só para controlar a eficiência como para auxiliar a tomada de decisões:

O sistema de informação de custos deve ser capaz de auxiliar as decisões, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado serviço ou atividade, e, ainda, permitir comparações entre os custos de atividades ou serviços iguais produzidos por entidades públicas diferentes. Um dos principais objetivos do SIC é conhecer e estimular a melhoria do desempenho dessas entidades (HOLANDA, 2011, p. 121).

Em relação ao controle de resultados, Gomes e Salas (2001) o definem como aquele que costuma existir em contextos mais competitivos. Para os autores, ele se diferencia 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 a maior autonomia, responsabilidade, profissionalismo e a orientação para a redução dos custos.

Por outro lado, os controles burocráticos ocorrem em ambientes pouco competitivos e em organizações de grande porte, onde há 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, distribuídas hierarquicamente e com pouca autonomia (GOMES e SALAS, 2001).

No que tange à opção por sistemas de custeio e seu impacto sobre a organização, este artigo 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 nos níveis operacionais. Já o método de custeio por absorção apresenta uma abordagem mais afeta ao controle burocrático, à medida que centraliza o processo de tomada de decisões (GOMES e SALAS, 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 apenas por sua implementação. 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 e MOWEN, 2001). Decerto, questões dessa natureza mostram-se bastante relevantes em organizações públicas em um contexto de avanço do gerencialismo.

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 e 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 implica uma maior probabilidade de controle por parte dos níveis operacionais da organização. Quanto aos custos fixos, por ser 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 sugere uma maior otimização do processo decisório empresarial, por fornecer 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 (TEIXEIRA, 1993 apud MELO e SEVERIANO FILHO, 2006).

O Quadro 1 associa ambas as metodologias de custeio apresentadas às duas abordagens de controle mencionadas.

Quadro 1

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

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 pelos autores.

Os sistemas de controle estão relacionados ao avanço do *management*, como indica Willmott (1997), por se tornarem formas de direcionamento de comportamentos que contribuem para legitimar um paradigma de racionalidade e modernidade. Segundo o autor, uma variedade de tecnologias de controle é utilizada para induzir os gerentes a serem responsáveis pelos planos de negócios ao reforçar suas preocupações com desempenho e perspectivas de carreira. Auditorias, esquemas de participação acionária, sistemas de avaliação, sistemas de bonificação, programas culturais etc. são empregados como “vara e cenoura” para assegurar a cooperação e confiança gerencial (WILLMOTT, 1997).

Da mesma forma, Oakes e Berry (2009) relacionam o avanço gerencialista e as mudanças nos sistemas de controle a mudanças nos papéis ambivalentes desempenhados por gestores, ora como controlador, ora como controlado, reproduzindo discursos específicos de que tornam a ação gerencial um processo subjetivo com implicações para identidades e práticas profissionais.

Segundo Holanda (2011), o SIC procurou mudar gradativamente a cultura de avaliação dos programas com a finalidade de que fossem iniciadas a apuração e a análise de seus custos de forma mais sistemática, consequentemente, evidenciando a relação custo/benefício dos produtos e resultados dos programas e das políticas públicas.

A disseminação do sistema [SIC] tem como base de sustentação a mudança de aspectos culturais do setor público: inicia-se pela capacitação dos usuários no uso do sistema, passa por uma gestão eficiente das informações geradas e solidifica-se na institucionalização do uso da informação de custos por parte dos órgãos centrais e apropriação desse uso pelos gestores públicos em seu processo de tomada de decisão [...] O SIC, embora tenha alcançado seu objetivo inicial, passará por diversas evoluções até se tornar elemento indispensável no processo decisório da gestão pública (HOLANDA, 2011, p. 125).

No âmbito da reforma do Estado no Brasil, de cunho gerencialista, a compreensão dos reflexos do controle gerencial, dos diferentes modelos de custeio e do SIC mostra-se extremamente relevante e, decerto, suas características e implicações culturais mostram-se ainda pouco exploradas na administração pública (THOENIG, 2007).

Cultura do *management* e custeio variável

O setor público tem sido criticado nas últimas décadas por ser insuficientemente eficaz e eficiente. A crescente “orientação para o mercado” na administração pública trouxe destaque à necessidade de organização de informações precisas sobre os custos dos serviços, por meio da adoção de novas técnicas, como forma de garantir a melhoria do funcionamento do setor público (HELDEN, AARDEMAB, BOGT et al., 2010). Novas técnicas de contabilidade gerencial foram desenvolvidas como uma resposta a essa crítica, dentre elas o sistema de custeio variável.

Os defensores do sistema de custeio variável acreditavam que a introdução da responsabilidade e dos relatórios mensais encorajaria uma nova consciência de custos na organização. Em contraste, os gestores quase sempre percebem que sua consciência de custos é anterior ao novo sistema, considerando ser este um dispositivo de controle para o benefício da alta administração, ao invés de provedor de informações adequadas para tomada de decisão (COAD e HERBERT, 2009).

Portanto, a utilização da metodologia do custeio variável por determinada organização pressupõe a existência de algumas características que, por sua vez, trazem implícitos alguns valores relacionados à cultura gerencialista. A primeira delas diz respeito à atribuição de responsabilidades aos gerentes de segmentos ou subunidades por meio de delegação de competências, na busca pelo atendimento dos objetivos organizacionais e a respectiva avaliação dos seus desempenhos com base nos resultados alcançados como forma de controle (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 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 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 e WEIGESTEIN, 1986). Também precisa desenvolver maior necessidade de autonomia, maior profissionalismo e maior compromisso com a formação profissional (GOMES e SALAS, 2001).

Aliada a 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 e 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 e 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 são relevantes 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 a assumir riscos (GRAY, 1988; SÁ e SÁ, 2009; HANSEN e 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 e MOWEN, 2001; CLEMENTE e SOUZA, 2004).

Verifica-se, portanto, que as mudanças no processo necessárias à adoção do sistema de custeio variável trazem, implicitamente, valores que parecem estar em sintonia com aqueles encontrados na cultura do *management*, cujos pressupostos envolvem:

Primeiro, a crença numa sociedade de mercado livre; segundo, a visão do indivíduo como autoempreendedor; terceiro, o culto da excelência como forma de aperfeiçoamento individual e coletivo; quarto, o culto de símbolos e figuras emblemáticas, como “palavras de efeito” (inovação, sucesso, excelência) e “gerentes heróis”; e quinto, a crença em tecnologias gerenciais que permitem racionalizar as atividades organizacionais (WOOD JR. e PAES DE PAULA, 2006).

O avanço da cultura do *management* consolidou-se, em diferentes contextos, ainda nos anos 1990. A área de contabilidade gerencial definiu sua missão como sendo a progressiva introdução de técnicas de melhoria da gestão de custos, ao invés de simplesmente agregar informação para o propósito de controle gerencial (COAD e HERBERT, 2009). Isso sustenta a argumentação de Wood Jr. e Paes de Paula (2006), que relacionam a cultura do *management* a pressupostos e finalidades específicos.

Cabe destacar, adicionalmente, o argumento de Oakes e Berry (2009) de que esses pressupostos devem ser mais bem compreendidos, considerando evidências de que há reflexos da colonização da contabilidade gerencial em termos benignos e malignos. Por exemplo, a contabilidade foi utilizada para apoiar e legitimar as ações dos gestores na redução de empregos e programas de redução de custos, refletindo os interesses daqueles que procuravam reduzir a despesa pública a qualquer custo. A contabilidade foi retratada pelos autores como uma tecnologia difundida com uma fronteira disciplinar que implica uma relação assimétrica de poder. Ou seja, a contabilidade e os sistemas de custeio podem funcionar como uma “máquina de fazer salsicha” (OAKES e BERRY, 2009, p. 370) que trabalha as informações reapresentando-as de forma inconsistente com informações originais para que os gerentes não consigam entender e, ao mesmo tempo, sirvam para criticar o desempenho da organização.

Para os autores, o “potencial colonizador” da contabilidade pode ser relacionado a práticas gerenciais de recompensas, incentivos, subornos, processos disciplinares e o desejo de conformidade e coerção. No entanto, a colonização pode surgir por meio da persuasão, negociação ou indução. Outra possibilidade é que os gerentes manifestem apoio a formas patológicas e em conformidade acrítica. Por outro lado, uma alternativa à colonização extrema pode resultar em uma completa falta de cooperação e resistência absoluta, levando à não colonização. Ou seja, a colonização da contabilidade pode ocorrer em função de ideias e práticas *taken for granted*, inevitáveis e imperceptíveis, bem como pela imposição de outras ideias e práticas.

Esses argumentos reforçam a relevância da dimensão cultural nos estudos sobre a adoção de sistemas de custeio e sua relação com o avanço da indústria do *management* em diferentes contextos, inclusive na administração pública.

Perspectiva cultural adotada no estudo

Nos Estados Unidos, o *mainstream* está em grande parte associado à contabilidade financeira, complementada por poucos, porém relevantes, tópicos de contabilidade gerencial. Isso demonstra a relevância da agenda propagada pelas grandes consultorias, formando uma indústria internacional (OGURI, 2005). Segundo levantamento junto aos principais periódicos, nos quais os professores das principais *business schools* publicam, os *hot topics* são: governança e compensação; gerenciamento de resultados e conservadorismo; performance e desempenho; contabilidade de custos e orçamento. Algumas tradições de pesquisa importantes, como perspectivas históricas, culturais e políticas, estão desaparecendo da academia de contabilidade (MERCHANT, 2010).

No Brasil, Nascimento, Junqueira e Martins (2010) realizaram uma pesquisa empírico-analítica com técnicas de análise bibliométrica e de conteúdo dos trabalhos da Congresso da Associação Nacional de Programas de Pos-Graduação em Ciências Contábeis (AnpCont), Congresso da Universidade de São Paulo (USP) e Encontro de Ensino e Pesquisa em Administração e Contabilidade (Enanpad) e os resultados indicam que, em relação às teorias, observa-se que 83% dos trabalhos se baseiam somente em conceitos contábeis ou legislação, enquanto 17% utilizam teorias da economia, sociologia ou psicologia; em relação aos paradigmas, observa-se que a maioria segue o funcionalista (97%) e apenas 3% seguem paradigmas críticos ou interpretativos.

Por esses motivos, a perspectiva a ser adotada neste estudo para analisar as implicações da mudança no sistema de custeio assume um ponto de vista cultural. O estudo levará em consideração a proposta de Meyerson e Martin (1987), que utilizam uma visão multiparadigmal como forma de encarar a mudança organizacional, possibilitando identificar a coexistência de aspectos culturais influenciados, ou não, pelo avanço do *management*.

A adoção dessa abordagem se justifica pelos debates existentes na literatura a respeito da questão cultural, que tratam a visão da cultura como uma variável ou como uma metáfora (CARRIERI, 2008).

Na visão da cultura como variável organizacional, a cultura é reconhecida como força de coesão e de homogeneidade dentro da organização, que proclama valores e crenças compartilhados pelos atores sociais. Quando se adota a metáfora cultural para a organização, o mundo social existe apenas como um padrão de relações simbólicas e significados sustentados por meio dos processos de interação humana continuada. A cultura assume um caráter dependente da interação humana e, portanto, subjetivo (SMIRCICH, 1983).

A principal crítica em relação à primeira visão é que ela leva a uma simplificação da realidade, uma vez que ambiguidades, pluralidades e peculiaridades individuais são atropeladas. Além disso, impõe uma identidade sobre o sujeito que a ela pertence, ao entender que as ações individuais são pré-determinadas (ALCADIPANI e CRUBELLATE, 2003). Por outro lado, a visão da cultura como uma variável, buscando apreender a uniformidade e a consequente estabilidade dos comportamentos, valores e crenças pode ser importante para detectar assuntos que sofrem a influência de determinada liderança, os quais estariam sujeitos a um maior nível de controle gerencial caso essa liderança seja exercida pela gerência (FONSECA, 1991).

Assim, para fugir de uma visão monolítica e simplificadora da cultura organizacional e, ao mesmo tempo, apreender padrões semelhantes que refletem valores, crenças e comportamentos comuns, optou-se por trabalhar com as duas visões simultaneamente, como proposto na análise multiparadigmal de Meyerson e

Martin (1987). Nesse sentido, seria possível identificar a coexistência de aspectos culturais influenciados, ou não, pelo avanço do *management*, o qual estaria sendo defendido pela alta administração.

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, enfatizando a importância das diversas subunidades, que representam subgrupos internos e externos à organização. As organizações podem refletir em suas culturas elementos de identificação nacional, ocupacional, hierárquica, de classes sociais, racial, étnica e de gênero. Essas 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.

Cavedon e Fachin (2000 apud CARRIERI, 2008) apontam alguns sinais que podem ser identificados ao se utilizar a visão multiparadigmal nos estudos sobre cultura. No caso da Integração, o “predomínio” das temáticas pode ser revelado nas falas dos sujeitos. Em 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 e FACHIN, 2000 apud CARRIERI, 2008).

Pelo exposto, pode-se perceber que os paradigmas da integração e da diferenciação podem ser associados à visão da cultura como variável, uma vez que o primeiro nega a ambiguidade e no segundo a ambiguidade é reduzida ao ser canalizada para as áreas compreendidas entre as diversas subculturas. Já a visão da cultura como metáfora parece estar refletida no terceiro paradigma, por meio do qual a ambiguidade é vista como a forma que as coisas são, como a verdade, e não como um estágio temporário de espera para a descoberta da verdade (FONSECA, 1997).

Essas três visões paradigmáticas possuem implicações muito diferentes para aqueles que desejam gerenciar o processo de mudança cultural em suas organizações. 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. Embora díspares, as três visões paradigmáticas podem ocorrer simultaneamente em uma mesma organização, sendo possível caracterizar os processos de mudança a partir da perspectiva de somente um ou dos três paradigmas simultaneamente (MEYERSON e MARTIN, 1987).

Nesse sentido, este artigo optará pela visão simultânea oferecida pelos três paradigmas, tendo em vista que o controle gerencial dependerá do grau de influência da liderança nos temas propostos para a mudança. Isso possibilitará revelar os reflexos da importação acrítica de modelos de gestão na administração pública brasileira em termos culturais. Considerando esses argumentos, apresentamos a seguir as escolhas metodológicas adotadas neste estudo.

Metodologia

Os efeitos do avanço da *management industry* também podem ser percebidos e documentados em relação às escolhas metodológicas dos pesquisadores. Bamber, Christensen, Gaver (2000) investigaram o processo de disseminação e aceitação de conhecimento na pesquisa norte-americana, fornecendo uma demonstração saliente que indica que sempre devemos permanecer em guarda para reconhecer a natureza subjetiva de escolhas do projeto de pesquisa, para considerar os efeitos prováveis dessas escolhas e ser cautelosos ao fazer generalizações.

Devemos considerar o impacto dessa indústria sobre os tipos de pesquisa que são valorizadas pela maioria das maiores escolas de negócios dos EUA e os efeitos desses valores sobre as escolhas de paradigma por pesquisadores norte-americanos em contabilidade. Para Merchant (2010), os administradores nessas escolas do topo do *ranking* definem restrições sobre o que professores dessas escolas podem fazer para que sejam avaliados favoravelmente. Essas restrições afetam as escolhas de pesquisa sobre disciplinas lecionadas, temas estudados, modelos e métodos de pesquisa empregados.

Este estudo segue no sentido contrário ao proposto por essa indústria do *management*, que direciona as pesquisas desenvolvidas nas grandes *business schools*. Para que se pudesse atingir o objetivo proposto neste estudo foi realizada uma pesquisa descritiva visando a expor as mudanças no processo de trabalho decorrentes da utilização do custeio variável, com base na literatura pertinente, bem como investigar e retratar as características da cultura organizacional existentes em uma OMPS da Marinha do Brasil, que utiliza o método do custeio por absorção.

A justificativa da escolha do Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais (CTecCFN), mais conhecido como Cresumar, como organização a ser estudada nesta pesquisa deriva do fato de essa organização ter sido a pioneira na assinatura do contrato de autonomia de gestão na MB. Isso fez com que estivesse envolvida na adoção de uma nova postura de administração pública, pautada pela administração gerencial e focada em resultados e, assim, mais próxima do contexto a ser pesquisado.

Segundo Gil (2010), a classificação da pesquisa é feita com base em seus objetivos mais gerais e a partir dos procedimentos técnicos utilizados. Assim, quanto aos procedimentos metodológicos, foram aplicados o estudo bibliográfico e a pesquisa de campo, por meio de entrevistas em profundidade, como forma de vivenciar as experiências dos sujeitos estudados, da maneira mais natural possível, de modo a entender como vivem e dão sentido ao mundo (MOREIRA e CALEFFE, 2008).

A pesquisa bibliográfica justifica-se em virtude da necessidade de fundamentação teórica consistente com os temas abordados por este estudo, principalmente na contextualização da reforma da administração pública brasileira e sua relação com a colonização do conhecimento e com o *management* e no levantamento das características culturais que serviram de base para a elaboração do roteiro das entrevistas. Em relação ao último aspecto, foram abordadas as características culturais existentes em organizações brasileiras, públicas e militares e aquelas consideradas essenciais à utilização da metodologia de custeio variável.

A pesquisa de campo, de natureza qualitativa, foi operacionalizada por meio de entrevistas em profundidade, devido à necessidade de captar os aspectos simbólicos inerentes ao conceito de cultura presente na organização estudada. As entrevistas foram conduzidas com os membros da equipe da OMPS selecionada nas instalações localizadas na cidade do Rio de Janeiro.

Foram conduzidas 16 entrevistas em profundidade com membros da OMPS que apresentam diferenças 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 departamento), médio (encarregados de divisão) e operacional (encarregados de seção), e de tipos

departamentais. 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.

Foram coletados dados secundários por meio de informações constantes no Relatório de Gestão do Cresumar de 2011, visando a uma melhor compreensão da organização antes da condução das entrevistas e uma posterior apresentação da organização pesquisada.

A metodologia de análise utilizada nesta pesquisa foi a análise de conteúdo, mais especificamente a técnica de Bardin (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 ser associadas à moldura teórica elaborada com base na revisão de literatura deste estudo. Já na fase de tratamento dos resultados foram elaboradas a inferência e a interpretação dos resultados.

Logo em seguida, como exposto anteriormente, os resultados foram examinados de acordo com a visão multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987).

Análise dos Resultados

Esta seção abordará os resultados das análises empreendidas. Inicia-se com uma breve descrição da organização estudada para, em seguida, captar, por meio da análise de conteúdo e da análise multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987), de que maneira as mudanças no processo de trabalho necessárias à adoção do método de custeio variável, que carregam valores implícitos da cultura do *management*, são compatíveis ou não com a cultura da OMPS em análise, uma organização brasileira, pública e militar.

Organização estudada

O CTecCFN, denominado Cresumar por nome fantasia, é uma OMPS industrial. Tem por 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 MB.

Para atender à sua missão, o Cresumar realiza determinados processos/atividades principais e de apoio. Os dois principais processos realizados no Cresumar estão relacionados às 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.

Em relação à força de trabalho do Cresumar, denominada tripulação, é constituída por militares da ativa e da reserva (oficiais e praças) e por servidores civis (SC).

Tomando por base o histórico do Cresumar, percebe-se sua grande transformação em determinados espaços de tempo. Em pouco mais de 10 anos, desde sua criação no início dos anos 1960, passou de depósito de material a centro de reparos do CFN em 1971. Cerca de 20 anos depois, em 1994, serviu como experiência piloto para a sistemática OMPS, onde passou a gerenciar seus próprios recursos, sendo a primeira organização da MB a assinar um contrato de autonomia de gestão. Com essa mudança, passou a atender, além da demanda do CFN, a demanda interna da MB no que diz respeito aos reparos de viaturas e armamentos e à demanda de clientes externos. Atualmente, cerca de pouco menos de 20 anos adiante, transformou-se em um centro tecnológico que visa a promover o desenvolvimento de pesquisas nas áreas de interesse do CFN.

Além da mudança cultural, a MB possuía outros três objetivos com os contratos de autonomia de gestão: a autonomia para contratação de pessoal, a autonomia do gerenciamento dos recursos gerados pelas OMPS e a flexibilização em relação à dispensa de licitações prevista no parágrafo único do artigo 24 da Lei n. 8.666/93. Ou seja, “instrumentos de Direito Privado para fugir das amarras dos princípios do Direito Administrativo” (MENDONÇA, 2006). No entanto, a princípio, somente o último foi atingido.

O modelo gerencialista com foco nos resultados, representado pelo contrato de autonomia aplicado ao Cresumar, identifica-se melhor com a metodologia de “centros de responsabilidade”, comprometidos por meio do contrato de gestão a atingir determinados objetivos institucionais fixados de acordo com o programa de qualidade proposto pelo órgão interessado e aprovado pela autoridade competente (DI PIETRO, 2002).

Em relação à missão do Cresumar, observa-se que ela reflete o propósito de “produzir”, prestar serviços de manutenção e reparo para auxiliar a missão “maior” da MB:

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, como uma instituição científica e tecnológica, promover o desenvolvimento científico, tecnológico, de inovação e de nacionalização de materiais, e realizar outros serviços de interesse da Marinha do Brasil. (MARINHA DO BRASIL, 2011)

Quanto à visão, refere-se ao futuro desejado pelo Cresumar, no horizonte temporal de 9 anos, de 2011 a 2020:

Em 2020, o Cresumar será: I – uma organização considerada essencial por seus clientes e principais parceiros-chave; II – uma referência militar de qualidade nas atividades de manutenção e suprimentos no cenário sul americano; III – um modelo nacional de excelência em administração pública; e IV – um exemplo de sucesso em gestão estratégica no âmbito das Forças Armadas brasileiras. (MARINHA DO BRASIL, 2011)

A comparação das declarações de missão e visão sugerem uma mudança em termos de valores. Enquanto na primeira parece haver uma ênfase no comprometimento da organização com a MB e, consequentemente, com a nação, a visão ressalta uma preocupação maior com a gestão, sugerindo uma penetração dos valores da cultura do *management* dentro da organização, no período situado entre a criação do Cresumar, quando foi definida sua missão, e a época atual, ocasião em que foi elaborada a visão.

Análise multiparadigmal e núcleos de sentido

Nesta seção, os resultados da análise de conteúdo das entrevistas foram organizados de acordo com os núcleos de sentido relacionados às mudanças necessárias à adoção do método de custeio variável identificadas na literatura, quais sejam: a) profissionalismo e criatividade; b) foco nos resultados; c) estrutura organizacional descentralizada, delegação de responsabilidades; e d) flexibilidade na aplicação de técnicas contábeis e transparência na divulgação de informações. Em seguida, tomando por base as perspectivas da integração, da diferenciação e da fragmentação, procurou-se evidenciar o grau de consistência das manifestações culturais observadas em cada um desses núcleos de sentido.

Profissionalismo e criatividade

Perspectiva de integração

Os valores preponderantes apontados pelos entrevistados em relação aos membros integrantes do Cresumar são o profissionalismo e a busca contínua pelo aprimoramento de suas competências e habilidades. Demonstram esses valores por meio de maior responsabilidade, comprometimento e gosto por aquilo que fazem em comparação a outras unidades do CFN, como pode ser percebido na seguinte fala:

É, a maioria é o pensamento do profissional. Aqui, o pessoal quer estudar mais, se a senhora ver tem muito pessoal [as praças] que quer fazer essa prova de oficial, do AFN [Quadro de Oficiais Auxiliares do Corpo de Fuzileiros Navais], tem muito. Parece que, aqui, o pessoal é mais interessado em estudar e em crescer. (Praça, Encarregado de Seção, 29 anos de MB e 4 anos de OMPS)

Os integrantes visam, ainda, a sempre atender o objetivo proposto pela organização, que é acolher toda demanda necessária para manter o aprestamento do Corpo de Fuzileiros Navais e da Marinha, independente da capacidade estrutural e de recursos disponíveis. Em função disso, buscam, por meio dos desafios, da criatividade e da inovação, contribuir para o aperfeiçoamento dos serviços. Atitudes como essas fazem com que o “espírito de corpo” seja ressaltado nessa organização, evidenciando a importância do grupo dentro dela, a manutenção de boas relações, da qualidade de vida, contribuindo, assim, para uma maior mobilização em prol do atendimento à demanda total de produção e serviço essenciais à MB, aspectos ilustrados na seguinte declaração:

O espírito de corpo só tem a ajudar, não atrapalha em nada, não. Ah, tem vários exemplos. Essa oficina aqui tem que dar o “pronto”, tem que ficar. Já que essa equipe vai ficar, vamos ficar todo mundo, que é pra fazer mais rápido o serviço. (Praça, Encarregado de Seção, 29 anos de MB e 4 anos de OMPS)

Os entrevistados relatam que o Cresumar incentiva a capacitação e o aprimoramento profissional, proporcionando cursos e treinamentos tanto internos quanto externos à MB. Proporciona, ainda, a oportunidade de o tripulante operar dentro da sua especialidade, ou seja, praticar aquilo que estudou no curso de especialização, atuando na sua profissão, o que nem sempre acontece nas outras organizações da MB.

Mesmo sendo, antes de tudo, uma organização militar, o Cresumar diferencia-se das outras por priorizar sua atividade principal em detrimento, muitas vezes, das atividades peculiares militares, como, por exemplo, formaturas, desfiles cívicos, manobras decorrentes de missões do CFN etc. para as quais os militares das diversas OMPS são escalados. Acredita-se que os militares que servem no Cresumar agregam mais valor à

atividade de manutenção do que às atividades especificamente militares, sendo, portanto, poupadados das últimas.

Os entrevistados identificaram 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, como pode ser observado no seguinte depoimento:

Acho que criatividade. O pessoal aqui gosta de novas ideias. Até no passado teve um Sargento que não está mais aqui, que teve uma ideia com relação à telefonia. Ele fez um teste, trouxe o equipamento dele, o comando gostou da ideia, só que não foi pra frente porque ele foi embora. (Oficial, Encarregado Divisão, 2 anos de MB e 2 anos de OMPS)

Segundo os relatos, sempre que possível, a alta administração favorece os relacionamentos pessoais por meio de confraternizações, aumentando, assim, a união do grupo ao mesmo tempo que aumenta a tolerância ao erro, como sugere a seguinte fala:

Então, nós temos que fazer o melhor ambiente possível no trabalho para fazer as coisas fluírem bem. Se há um erro, só erra quem trabalha. Vamos reparar, vamos consertar. Eu chamo o erro pra mim, não chamo pra eles. Mas procuro sempre orientar, entendeu? “Procure fazer isso”. (Civil assemelhado a Oficial, Chefe de Departamento, 43 anos de MB, 26 anos de OMPS)

Os relatos indicam que, por meio do estímulo à criatividade e à inovação, os gestores do Cresumar sempre buscam aperfeiçoar seus processos, bem como aumentar o bem-estar de sua tripulação e adequar sua estrutura física à demanda de serviços cada vez mais crescente.

Os conflitos de opinião costumam ser tratados de forma direta, buscando-se uma solução por meio de consenso entre opiniões. Quando o consenso não é atingido, leva-se a questão ao nível hierárquico superior, sendo este o tomador da decisão final. O processo de resolução de conflitos na organização foi retratado nas seguintes declarações:

Aqui, no caso, tratados de forma direta, buscando soluções, se resolve. (Praça, Encarregado de Divisão, 30 anos de MB, 20 anos de OMPS)

Entre a divisão aqui, a gente senta, conversa, fala. De uma certa forma, percebo que na organização também acontece isso. (Praça, Encarregado de Seção, 27 anos de MB, 2 anos de OMPS)

A busca pela profissionalização, pela inovação e pela criatividade individual e do grupo, aspectos alinhados às características adequadas ao custeio variável, parecem ter sido incutidos de maneira eficaz dentro da organização, pioneira na assinatura da autonomia de gestão. Como mostram os depoimentos, vem ocorrendo uma inversão nas prioridades dentro do Cresumar, onde os militares “agregam mais valor” à atividade de manutenção do que às atividades especificamente militares, sendo, portanto, “poupadados” das últimas. Segundo os entrevistados, a mudança vem sendo implementada por meio do incentivo à busca contínua de aperfeiçoamento, à aceitação de desafios e à proposta de inovações, em clara sintonia com pressupostos da cultura do *management*, destacados por Wood Jr. e Paes de Paula (2006), tais como o “culto da excelência como forma de aperfeiçoamento individual e coletivo” e o “o culto de símbolos e figuras emblemáticas”, como “palavras de efeito”.

Percebe-se, ainda, que essa mudança foi incorporada por toda a organização, dada a ausência das perspectivas de diferenciação e fragmentação, em clara indicação de influência da alta administração sobre a ideia de profissionalismo e criatividade, em detrimento das atividades militares. Resta, portanto, refletir se essa mudança estaria em sintonia com a missão de uma organização militar.

Foco nos resultados

Perspectiva de integração

De modo 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 são citados o “Prêmio Militar/Servidor Civil Padrão” e a “Oficina Padrão”. O prêmio padrão individual refere-se àquele militar e servidor civil que mais se destacam 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). O primeiro depoimento a seguir ilustra a percepção do *mix* de controle utilizado pela organização, enquanto os outros dois evidenciam a percepção do controle por resultados, pela interpretação do significado das premiações:

Aqui, alguém já passou pra senhora, tem o prêmio produtividade para os militares, para as Divisões, tem para o tripulante padrão, a cada seis meses. Ele é padrão por tudo: performance, atitude e resultados. Na verdade, ele se destacou entre os pares. Eu acho que é tudo, pois quando se trata de um militar que executa bem suas tarefas, que é responsável, que se preocupa em resolver os problemas, de participar a autoridade de todos os seus trabalhos e associado a isso, ele é um militar de bom comportamento e procura, na parte militar, sempre estar em cima, esse militar realmente se destaca e fica difícil a gente, pô, por que a gente vê que é assim. Quando o cara é bom, é bom mesmo! Por que aqui é não operativo. Por que em OM operativas, às vezes o cara não quer nada, mas botou ele no mato, na faina, ele resolve tudo, na carreira dele. É assim, a gente trabalha com a medição em cima de erro, quando está tudo bem, está. Quando não acontece nada, é sinal de que tudo está fluindo bem. (Praça, Encarregado de Divisão, 30 anos de MB, 20 anos de OMPS)

No ano passado, com o antigo comandante, tinha esses prêmios para as oficinas, pra incentivar as pessoas. Tinha a oficina padrão, os militares ganhavam prêmio. Esse ano ainda não teve. Era a oficina que mais produzia. (Praça da Reserva, Encarregado de Seção, 27 anos MB, 2 anos de OMPS)

Quando atingem os resultados. A produção da oficina foi maior e, aí, tem essa premiação (Praça, Encarregado de Seção, 29 anos de MB, 4 anos de OMPS)

Prevalece, ainda, entre os membros organizacionais, a percepção de que existe grande flexibilidade no atendimento das metas, pois possuem a oportunidade de explicar e justificar as metas não atendidas ou postergadas no período, já que não participam conjuntamente no estabelecimento dos objetivos para o seu setor. Essa situação é exemplificada pelas seguintes falas:

A gente sempre tenta buscar uma solução, aqui. Aquela mesa de reunião ali, toda semana é ocupada, por que o Cheint [Chefe do Departamento de Intendência] escuta a gente quando

vai tomar uma decisão. [...] Ele tem as metas a serem cumpridas, ou seja, as metas que ele bota na cabeça dele que a Divisão tem que ter, normalmente é um cronograma, um planejamento. (Oficial, Encarregado Divisão, 2 anos de MB, 2 anos de OMPS)

Já chega pra mim o que tem que fazer. Por exemplo, nesse ano você tem que aprontar 48 caminhões. A gente até briga para tentar fazer esse número menor, mas já chega pra gente de um escalão superior o que tem que fazer. A gente tem como explicar as avaliações de desempenho, sim. (Praça, Encarregado de Seção, 29 anos de MB, 4 anos de OMPS)

Também é preponderante a percepção de que normas e regulamentos proporcionam maior segurança no alcance dos resultados, evidenciando alto grau de formalismo e normatização. As declarações a seguir ilustram a segurança proporcionada pelas normas:

Não, eu acho bom, aqui na Marinha é bom. Por que dá um norte, ajuda as pessoas. Dá uma certa segurança. (Oficial, Encarregada de Divisão, 4 anos de MB, 4 anos de OMPS)

Não, é bom ter regras, porque padroniza o trabalho. O pessoal não vai fazer cada um de uma forma. A gente procura estar sempre padronizando, fazendo da mesma forma para não ter problemas. Padroniza as ações e o resultado. (Praça, Encarregado de Seção, 22 anos de MB, 7 anos de OMPS)

Finalmente, também predomina a percepção de que tudo está escrito e que as normas são constantemente atualizadas para se adequar à realidade, revelando traços do modelo burocrático de gestão, como evidenciam as seguintes falas:

É importante. No nosso caso, precisamos de normas, por que lidamos com munição real, fazemos execução de tiro, então, nós temos que ter normas de procedimento como agir em determinada situação [...] Tem alguns documentos da DE [Diretoria Especializada], por exemplo. Eles estão refazendo essas normas por que se a gente for seguir o que está escrito não condiz com a verdade. (Praça, Encarregado de Seção, 22 anos de MB, 7 anos de OMPS)

Tudo é seguido, tudo se busca dentro do que está escrito, né? Se houver algum erro, tanto de um lado quanto de outro, ah, mas foi erro humano, não foi a tentativa de dar um “jeitinho” para o cumprimento da missão. (Praça da Reserva, Encarregado de Divisão, 30 anos de MB, 20 anos de OMPS)

Percebe-se, portanto, que apesar de os prêmios e as recompensas trazerem o foco das avaliações para os resultados, os depoimentos sugerem uma forte presença do modelo burocrático, na medida em que as normas e regulamentos também são bem aceitos dentro da organização. Por outro lado, o foco nos resultados parece ser relativo, na medida em que a falta de autonomia para fixar metas impede uma cobrança mais rígida delas. Além disso, apesar da percepção de que é utilizado um *mix* de controle, incluindo e valorizando o comportamento na área militar, a organização se percebe como tendo certa superioridade em relação aos níveis “operativos”, onde mesmo “o cara que não quer nada” pode obter um bom desempenho.

Perspectiva da diferenciação

No que diz respeito ao controle gerencial, os níveis superiores percebem o controle por resultados. Por sua vez, os níveis mais operacionais acreditam ser controlados por meio de suas ações. Tal diferença pode

encontrar respaldo na maior responsabilização dada aos níveis hierárquicos superiores e em maior amplitude de controle desses níveis. Já os níveis operacionais, pelo fato de cumprir sempre as ordens de seus superiores, não se sentem responsáveis pelos resultados, mas, sim, pela execução das ações emanadas por seus chefes.

Em especial, os níveis operacionais do Departamento de Intendência também percebem o controle cultural baseado na profissionalização, embora ainda em desenvolvimento. Da mesma forma, os níveis operacionais do Departamento Industrial percebem o predomínio do controle por resultados e o controle cultural baseado na profissionalização. No entanto, o fato de existirem muitos procedimentos e normas escritas para os serviços de manutenção evidencia um controle (burocrático) de ações, embora não percebido pelos níveis operacionais desse departamento.

Quanto ao cumprimento de regras, apenas o nível operacional do DPCP apontou procedimentos que, embora não escritos devam ser cumpridos. Embora não conste em nenhuma ordem escrita, mas, sim, em ordem verbal do comandante, a programação dos serviços a ser executados pelo Industrial deve ser elaborada para cada mês. Tal fato é descrito pela declaração a seguir:

Eu não sei nos outros Departamentos, mas, aqui, neste Departamento têm muitas regras que não estão escritas, mas que já estão predeterminadas pelo nosso superior. O nosso planejamento, aqui, que é mensal e não tá escrito em ordem interna, não tem nada, mas o comandante achou que teria um maior controle se todos os meios [para reparos] fossem planejados para aquele mês e a gente faria o controle desse planejamento. E, aí, a gente criou uma planilha que cada um aqui relaciona os seus meios e a gente no mês tem as nossas tarefas: o foco é aquele planejamento. (Praça, Encarregado de Seção, 22 anos de MB, 7 anos de OMPS)

Por outro lado, os níveis superiores do Departamento Industrial indicaram a utilização do “jeitinho”. As falas a seguir ilustram, respectivamente, a flexibilidade do “jeitinho” na busca de otimização do serviço e a flexibilidade nos processos alcançada pela maior proximidade das relações pessoais envolvidas:

Até hoje eu não entendi como o DPCP faz esse planejamento. Acho que eles juntam tudo e mandam. Por exemplo, 30 e poucas armas de Natal. As armas não estavam aqui a bordo. Estavam ainda em Natal. E o que a gente fez aqui pra não ficar parado? Pegamos outras armas que já tinham orçamento aprovado. Eu só participei ao DPCP. (Praça, Encarregado de Seção, 22 anos de MB, 7 anos de OMPS)

Eu tenho outras autonomias, tipo, [...] como a peça de um [carro] não chegou, mas eu posso utilizar ela em outro carro que vai fazer com que ele fique pronto primeiro. (Oficial, Encarregado de Divisão, 22 anos de MB, 3 anos de OMPS)

Percebe-se, portanto, que, os níveis superiores aproximam-se mais das características adequadas ao custeio variável, na medida em que se sentem mais responsabilizados pelos resultados do que os níveis mais operacionais, mais preocupados em cumprir as ordens de seus chefes. Por outro lado, os níveis operacionais dos Departamentos de Intendência, Industrial e DPCP não se sentem tão afeitos aos controles burocráticos, mostrando-se mais permeáveis à cultura do *management*, na medida em que percebem a profissionalização como uma forma de controle cultural. Assim, a abordagem de controle por resultados mostra-se pouco adequada aos níveis operacionais, em função da estrutura centralizada da MB, que lhes atribui pouca autonomia. Entretanto, o controle cultural parece funcionar em alguns casos, sugerindo, mais uma vez, o “culto da excelência como forma de aperfeiçoamento individual e coletivo”, presente na cultura do *management* (WOOD JR. e PAES DE PAULA, 2006).

Estrutura organizacional descentralizada e delegação de responsabilidades

Perspectiva da integração

Em termos de processo decisório, foi percebida a centralização da decisão nos níveis hierárquicos superiores, na medida em que a grande maioria dos entrevistados demonstra pouca autonomia para decidir, o que faz com que apresentem ao superior uma solução para determinado problema para que decida o que fazer. Por sua vez, este aprecia a iniciativa de seus subordinados em tomar decisões, no caso de estar ausente e desde que seja comunicado depois sobre a decisão tomada, como mostra o seguinte depoimento:

Mas, se for o caso, tiver que agir a gente tem que agir, certo? É uma norma geral, né? Eu acredito que você tem uma função que tem que resolver um problema. Eu procuro resolver depois a gente participa. Ah, sim, porque eu, na Marinha, sempre procurei dar o meu melhor mas sempre participando a ele [o chefe] de todas as ações. Por exemplo, se tiver que gerar um documento e ele estiver ausente, ele vai ficar no conhecimento. Ele vai saber o que eu fiz, certo, que seria atribuição dele, e é bem vista, com certeza. (Praça da Reserva, Encarregado de Divisão, 30 anos de MB, 20 anos de OMPS)

Quando o subordinado decide sem antes consultar o chefe ou deixa de pelo menos comunicar-lhe sua decisão em virtude de sua ausência no momento, essa atitude é vista como “abusiva” por parte dos níveis hierárquicos superiores, evidenciando a concentração de poder, como revela a fala a seguir:

Que ele tome iniciativa, desde que não seja uma coisa abusiva, ou que seja fora da alçada dele. Normalmente eles sempre vêm me consultar. Mas sempre trazem a solução. Aqui, o pessoal é bem profissional nesse sentido e essa forma é a melhor forma. Eles já sabem o que tem que fazer, mas antes de fazer vêm me consultar. (Oficial, Encarregado de Divisão, 22 anos de MB, 3 anos de OMPS)

Assim, observa-se 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, apesar do discurso em prol da inovação e da criatividade. Mais uma vez, evidencia-se a contradição entre os pressupostos do *management* e características inerentes ao modelo burocrático.

Portanto, em assuntos que não são urgentes e que possam esperar a decisão do chefe, ou, ainda, que dependam de tratamento fora dos seus círculos hierárquicos (entre oficiais e praças, por exemplo), os subordinados procuram transferir a responsabilidade para o líder, como evidenciado na seguinte declaração:

Eu acredito que dentro da minha graduação, eu vou procurar prover os meios necessários para o bom andamento do meu departamento. Jamais, por exemplo, tem um problema e eu tenho que solucionar, pra isso eu tenha que ir no Chefe de Intendência. Eu vou levar o caso para o meu comandante. E o meu comandante vai fechar isso com o Chefe de Intendência. Em alguns casos, ele até me autoriza mas, na maioria das vezes, eu procuro passar pra ele ir lá falar. Como se diz na gíria dos praças: “oficial é com oficial, e praça com praça”. Mas, às vezes a gente tem que ir falar diretamente com oficial que está ligado com a nossa gerência e aí não tem como. (Praça, Encarregado de Seção, 22 anos de MB, 7 anos de OMPS)

Perspectiva de diferenciação

Embora predomine uma percepção positiva quanto à influência do modelo hierárquico piramidal no processo decisório, em especial os membros mais jovens e com menos tempo de Marinha percebem o modelo hierárquico piramidal negativamente. Apontam o fato de que atrasa os processos administrativos e decisórios. Ressaltam, ainda, a dificuldade dos níveis hierárquicos superiores para trabalhar de forma horizontal. As falas a seguir ilustram bem essa situação:

Então, às vezes, tem uma dificuldade de acontecer isso, porque a pessoa que está do outro lado é de um nível hierárquico superior. Então, ele acha, às vezes, fica na cabeça dele que ele está trabalhando para o “mais moderno” [posto ou graduação inferior], entendeu? Então, isso daí é um ponto que atrapalha um pouco e é negativo. (Oficial, Encarregada de Divisão, 4 anos de MB, 4 anos de OMPS)

Não, eu não acho que atrapalha, mas pode atrasar um pouco mais. Mas não chega a atrapalhar, por que as opiniões são muito bem aceitas, entendeu? (Praça, Encarregado de Seção, 4 anos de MB, 4 anos de OMPS)

No entanto, os subordinados concordam que 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, como mostra o depoimento a seguir:

Normalmente, 90% das vezes a gente segue a solução que eles trazem, por que eles estão lá trabalhando, estão vendo as viaturas, conhecem bem as normas e as legislações que regem tudo isso, então, as sugestões deles são sempre bem-vindas, sempre são plausíveis e também exequíveis. (Oficial, Encarregado de Divisão, 22 anos de MB, 3 anos de OMPS)

Por seu turno, os subordinados de níveis hierárquicos mais baixos acreditam que seus superiores necessitam de suas contribuições em termos de subsídios para a tomada de decisão por não possuírem o conhecimento e a experiência necessários sobre determinado assunto, em virtude do pouco tempo na função. Assim, para eles, na medida em que os superiores acumularem maior experiência na função, deixarão de consultá-los com maior frequência. O trecho a seguir ilustra bem essa situação:

Sim, me sinto bem por que, o que acontece aqui é que a transição de oficial é muito grande. O oficial dificilmente passa mais de um ano na função. Então, sempre nessa questão dos documentos concernentes aos armamentos, o oficial fica muito dependente nessa parte. E a gente, que conhece um pouquinho mais das coisas está sempre auxiliando o “mais antigo” [posto ou graduação superior]. Então, nessa parte de decisão, assim, é claro que sempre o oficial é quem vai decidir, mas a gente está sempre dando sugestão, orientando com as coisas. (Praça, Encarregado de Seção, 27 anos de MB, 2 anos de OMPS)

Em especial no Departamento Industrial, o estilo consultivo para tomada de decisão é fundamentado, por todos os níveis hierárquicos do departamento, em função da característica técnica das funções desempenhadas por ele, como sintetizada na fala a seguir:

Aqui, o militar é mais profissional, ele até deixa um pouco de lado o militarismo, é mais a parte da profissão, o técnico. (Praça, Encarregado de Seção, 29 anos de MB, 4 anos de OMPS)

O fato de os subordinados possuírem capacitação técnica exigida para a execução dos serviços faz com que os superiores se sintam mais confortáveis e confiantes em relação aos subsídios fornecidos pelos subordinados, havendo maior aceitação por parte dos níveis superiores das sugestões fornecidas pelos níveis operacionais.

Contrastando com o restante da organização, dentro do Departamento de Intendência, a Encarregada da Divisão de Custos percebe autonomia na sua área para tomar decisões, sentindo-se apenas limitada pelo Comandante do Cresumar, quando suas decisões envolvem a organização como um todo, como pode ser percebido na seguinte declaração:

Sim. Se for impactar a OM no geral, eu tenho que participar ao comandante, né? Agora se for só aqui, uma decisão contábil, classificar uma conta, [...], eu tenho liberdade total. Sim, eu tenho certa liberdade com o Departamento Industrial. Por que eles também fazem apropriação de todo o custo através do sistema, então, eu dou uma orientação para eles, onde eles estão errando, como eles classificam. Às vezes, eles têm dúvidas de como classificar a hora trabalhada. Eles ligam, então, eles vêm aqui, a gente faz reuniões. Dentro da apropriação de custos tenho liberdade para tomar decisão que impacte mesmo outros Departamentos. (Oficial, Encarregada de Divisão, 4 anos de MB, 4 anos de OMPS)

A análise das falas dos entrevistados sugere, portanto, que existe uma concentração de poder, e, por conseguinte, uma centralização das decisões nos níveis hierárquicos mais altos – “os mais antigos” –, que se opõem ao grupo dos “mais modernos”, destinados a ocupar “postos ou graduação inferior”, sugerindo que, apesar do discurso voltado ao desempenho, o critério para ascender na organização ainda seria a antiguidade. Por outro lado, é importante notar que, no Departamento Industrial, os subordinados concordam com a fala de seus superiores que a capacitação técnica permite uma maior participação dos primeiros na tomada de decisão, levando os militares a deixar “um pouco de lado o militarismo”. Esse pensamento parece indicar, mais uma vez, a importância que o profissionalismo vem assumindo dentro da organização, contrapondo-se à hierarquia militar.

Flexibilidade na aplicação de técnicas contábeis e transparência na divulgação de informações

Perspectiva da integração

Observa-se que a postura adotada para a aplicação de práticas contábeis 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. Apesar de os membros organizacionais afirmarem perceber a importância do sistema de custeio utilizado para a tomada de decisão, associam-no mais intensamente com a função de medir o lucro final do período, que é desempenhada, para efeitos fiscais, pelo custeio por absorção. Prevalece, nesse caso, o controle burocrático sobre o controle por resultados.

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.

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 que envolvessem muitos custos. As declarações a seguir abordam a não solicitação de informações de custos por atividades:

Não é feito um levantamento quanto a isso, mas nós conseguimos fazer. Nós conseguimos verificar, mas ninguém pede, pede mais no geral. Então, no geral, sempre está satisfatório. Agora, de serviço pra serviço, nós temos esse controle, mas essa informação não é pedida, não é solicitada, é só no geral mesmo. (Praça, Encarregado de Seção, 4 anos de MB, 4 anos de OMPS)

O carro-chefe, aqui, seria a motomecanização, a Oficina de Motomecanização. É, eu acho que dá pra identificar, sim, dentro da Oficina de Motomecanização qual seria a linha de serviço que mais aufera lucro. Não foi feito esse processo aqui ainda, até pela falta de pessoal. Mas nunca foi solicitado pra saber qual a oficina que está dando maior resultado. A informação serviria para continuar, melhorar aquele serviço ou para descontinuar o serviço. [...] De repente, se a gente for fazer um estudo mais a fundo, nem é. (Oficial, Encarregada de Divisão, 4 anos de MB, 4 anos de OMPS)

Por outro lado, a última declaração sugere uma lógica de “*quasi mercado*” (FERLIE, 2002) dentro de uma organização que não visa ao lucro, nos moldes do que Hampden-Turner e Trompenaars (1994) apontaram em relação às firmas norte-americanas e britânicas, que, segundo eles, estabelecem “mercados internos” onde os centros de lucro competiriam por recursos.

A abordagem de mensuração do lucro empregada gera diferentes percepções dentro da organização em relação a qual atividade realizada pelo Cresumar mais fornece “lucratividade” à organização. A mensuração do lucro, nesse caso, diz respeito à redução de custos em comparação ao que foi orçado anteriormente. Assim, ao incluir todos os custos fixos e variáveis obtém-se “quase zero” como lucro em retorno. A lucratividade também tem o mesmo sentido acima, representando maior retorno de orçamento para a OMPS. Isso ocorre em virtude das OMPS não subsidiarem recursos orçamentários e “viverem” dos orçamentos dos clientes. Assim, tudo que economizarem em melhoria de processos será revertido a seu favor.

As diferentes visões, a respeito da rentabilidade das atividades e as declarações do Departamento de Custos em relação à existência de informações dentro do departamento para esta apuração, sugerem uma falta de interesse por parte da Administração para a apuração do “lucro” segregado por atividade. Percebe-se, portanto, de forma fragmentada entre departamentos e entre níveis hierárquicos, que a organização não parece preocupar-se em explicar os reais significados dos resultados organizacionais, evidenciando uma postura adepta ao sigilo das informações em detrimento da transparência informacional. Entretanto, por outro lado, essa postura parece incoerente com a cultura do *management* evidenciada acima, sugerindo que sua aceitação pela própria Administração não é total.

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 multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987).

Quadro 2

Proximidades e afastamentos entre a cultura do Cresumar e a cultura do custeio variável, associados à visão multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987)

Aspectos	Proximidade/ afastamento	Paradigmas	Cultura do Cresumar (custeio por absorção)	Características culturais – 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 solucionar conflitos entre opiniões de forma aberta e direta, buscando consenso Iniciativa individual apenas para assuntos urgentes	Ação e iniciativa individuais, resolução de conflitos de forma aberta e direta, profissionalismo, maior compromisso com a formação profissional

Fonte: Elaborado pelos autores.

O quadro mostra que, nos aspectos que representam um consenso dentro da organização, existem tanto pontos que se afastam quanto que se aproximam da cultura do *management*. Os pontos que se afastam – processo decisório centralizado, pouca delegação de responsabilidade para os níveis operacionais e a aplicação de práticas contábeis que enfatizam a mensuração e avaliação dos lucros – parecem relacionados à hierarquia e à disciplina. Esses pontos, por sua institucionalização histórica, constituem os aspectos clássicos e principais da cultura militar, explicando porque a burocracia weberiana ainda encontra-se viva e presente nas OMPS e constituem “resistências a mudanças e a implementação de novos processos e sistemas de gestão” (FAVERO, 2010).

Por outro lado, os pontos que favorecem a implantação do novo sistema de custo – profissionalismo, encorajamento da criatividade e da inovação, aceitação de conflitos – estão em sintonia com os pressupostos do *management*, mas entram em choque com os fundamentos da cultura militar acima ressaltados.

Percebe-se, ainda, que a contradição supracitada se repete nas perspectivas de diferenciação e fragmentação, em outros aspectos relacionados à predominância, ou não, da cultura do *management* sobre a cultura militar dentro da OMPS.

A partir das análises apresentadas, a próxima seção tece as considerações finais, no que tange às implicações da cultura de custeio no contexto de avanço do gerencialismo na administração pública no Brasil.

Considerações Finais

Esta pesquisa procurou, por meio de uma pesquisa de campo, com entrevistas em profundidade, investigar como as características da cultura organizacional de uma organização prestadora de serviços da MB estão alinhadas às mudanças no processo de trabalho decorrentes da utilização do método de custeio variável. Para isso, tomando por base a literatura pertinente sobre o assunto, a pesquisa expôs as mudanças no processo de trabalho descritas como mais afinadas à adoção do método de custeio variável; investigou e descreveu a cultura organizacional existente em uma OMPS, por meio de entrevistas; e apontou as diferenças e semelhanças entre as características culturais atuais e as necessárias, buscando evidenciar as proximidades e os afastamentos dos conteúdos culturais sob a ótica multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987).

A utilização da visão multiparadigmal nos estudos sobre cultura permite captar não só o “predomínio” de temáticas, por meio da perspectiva de integração, mas, também, a ambiguidade existente nas temáticas “divergentes” e “convergentes” entre sujeitos pertencentes a grupos diferentes, apreendidas, respectivamente, pelas perspectivas de diferenciação e fragmentação (CAVEDON e FACHIN, 2000 apud CARRIERI, 2008).

Essas três visões paradigmáticas podem ocorrer simultaneamente em uma mesma organização e possuem implicações distintas sobre a capacidade de gerenciar o processo de mudança cultural nas organizações. 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. Embora os conteúdos classificados como Integração possuam maior possibilidade de ser influenciados pela alta administração, os pertencentes ao paradigma de Diferenciação seriam influenciados por outras lideranças, caracterizando subculturas. Por seu turno, o paradigma da Fragmentação não oferece quase nenhuma possibilidade de controle gerencial, em função de não proporcionar nenhuma integração e compartilhamento entre valores organizacionais (MEYERSON e MARTIN, 1987).

As mudanças no processo de trabalho necessárias à adoção do método de custeio variável, identificadas na literatura, foram agrupadas em quatro núcleos de sentido: profissionalismo e criatividade; foco nos

resultados, estrutura organizacional descentralizada, delegação de responsabilidades; flexibilidade na aplicação de técnicas contábeis e transparência na divulgação de informações. Essas categorias serviram de base para organizar os resultados da análise de conteúdo das entrevistas que, adicionalmente, buscaram evidenciar, em cada uma delas, o grau de consistência das manifestações culturais observadas, conforme a proposta multiparadigmal de Meyerson e Martin (1987).

O profissionalismo e a criatividade, encontrados apenas na perspectiva da integração, constituem a categoria analisada que se mostrou mais disseminada dentro da organização – sinalizando uma interferência da alta administração no sentido de introduzir “o culto da excelência”, estimulando aperfeiçoamento e criatividade por meio de “palavras de efeito” como o “plano do dia”, onde são divulgadas as melhores sugestões e ideias novas apresentadas pela “tripulação”. A introdução dessa nova linha de trabalho, em sintonia com as características desejáveis à introdução do custeio variável e ao avanço do *management*, parece ter prioridade em relação a tarefas estritamente militares na organização, sugerindo um possível choque entre os valores da nova “gestão” e os da missão da MB, estes últimos ainda muito arraigados, como se percebe no uso da palavra “tripulação” para denominar os membros da organização.

Em relação ao foco nos resultados, percebe-se, pela perspectiva da integração, a convivência de aspectos decorrentes da hierarquia e disciplina militares – como a dificuldade de responsabilizar os integrantes pelo alcance das metas e aceitação e sensação de segurança proporcionada pelas normas e regulamentos –, junto com a utilização de prêmios e recompensas com base nos resultados alcançados. Da mesma forma, a distinção dos prêmios “Militar Padrão”/“Servidor Civil Padrão” revela a existência de dois grupos de motivações e valores dentro da organização.

Por outro lado, pela perspectiva de diferenciação, depreende-se que diferentes grupos identificam-se com diferentes formas de controle. De modo geral, os níveis superiores se sentem mais responsabilizados pelos resultados, contrastando com os níveis operacionais, mais preocupados com o controle burocrático. Entretanto, é possível perceber a incidência da profissionalização como uma forma de controle cultural nos níveis dos Departamentos de Intendência, Industrial e DPCP. Assim, parece que o foco nos resultados, necessário à introdução do sistema de custeio variável, vem sendo introduzido em determinadas partes mais operacionais organização, com a ajuda da cultura do *management*, ao passo que, em outras, ainda persiste a preocupação de cumprir ordens.

Dentro da categoria “estrutura organizacional descentralizada e delegação de responsabilidades”, pela perspectiva de integração, foi identificada uma grande centralização das decisões nos níveis hierárquicos superiores, que, por sua vez, acreditam que a cadeia hierárquica deva ser respeitada, considerando “abusivas” as condutas de subordinados que não consultam seus chefes quando possível, ou não lhes comunicam as decisões tomadas na sua ausência. Essa postura parece estar em desacordo com a necessidade de estimular a ação e a iniciativa individuais da inovação e da criatividade, evidenciando, mais uma vez, a contradição entre os pressupostos do *management* e os princípios das organizações militares.

Por meio da perspectiva de diferenciação foi possível perceber que o modelo hierárquico piramidal não é bem aceito pelo grupo constituído pelos membros mais jovens da organização, que acreditam que ele “atrasa os processos administrativos e decisórios” e pela Divisão de Custos, que se sente limitada para tomar decisões para a organização como um todo. Além disso, os depoimentos indicaram a existência do grupo dos “mais antigos” em oposição aos grupos dos “mais modernos”, indicando que o poder está associado ao tempo e não a resultados. Por outro lado, no Departamento Industrial, os subordinados conseguem uma maior participação na tomada de decisões em função de sua capacitação técnica, em detrimento do “militarismo”, o que sugere, novamente, a importância que o profissionalismo vem assumindo dentro da organização, contrapondo-se à hierarquia militar.

Em relação à última categoria analisada – flexibilidade na aplicação de técnicas contábeis e transparência na divulgação de informações – observa-se, por meio da perspectiva da integração, que o Cresumar emprega uma abordagem mais cautelosa na divulgação dos resultados, na medida em que considera todos os custos relacionados à produção na apuração do lucro e tomada de decisão. Além disso, o sistema de custeio está basicamente associado à função de medir o lucro no final do período, evidenciando um afastamento das necessidades de um sistema de controle por resultados.

Nesse sentido, por meio da perspectiva de diferenciação, foi possível identificar uma lógica de “*quasi mercado*” dentro da Divisão de Custos, francamente favorável à utilização das informações de custos para tomada de decisões, inclusive para “descontinuar serviços”. Mais uma vez, cabe questionar se este pensamento de “centros de lucro competindo por recursos” é condizente com a missão de uma organização militar, o que poderia explicar o total desconhecimento por parte das divisões a respeito do resultado das atividades, detectado por meio da perspectiva de fragmentação, sugerindo, portanto, uma falta de interesse por parte da Alta Administração em apurar o “lucro” e divulgar informações. Novamente, percebe-se a incompatibilidade entre a cultura do *management* e as peculiaridades das organizações militares.

Diante do exposto, conclui-se que existe um descompasso entre os valores implícitos no modelo proposto para a transformação da administração pública brasileira e os valores que permeiam a cultura organizacional da OMPS da MB, onde conceitos e instrumentos burocráticos ainda permanecem sendo utilizados, por ser adequados à hierarquia e à disciplina das organizações militares, contrapondo-se aos novos mecanismos gerenciais, forjados com base nos pressupostos do *management*.

Esta análise sugere que o custeio variável, dentro de uma abordagem de controle por resultados, a qual, por sua vez, encontra-se em sintonia com os princípios do *management*, não parece ser o mais adequado para lidar com as peculiaridades da organização analisada, devendo ser adaptado ou desconsiderado. Nesse sentido, torna-se necessário recuperar *outros pensamentos produzidos em outros lugares*, desvinculados do conhecimento hegemônico (IBARRA-COLADO, 2010).

Como limitador desta pesquisa, aponta-se o fato de que o ambiente aberto e coletivo no qual as entrevistas foram realizadas pode ter influenciado as respostas dos entrevistados.

Referências

- ALCADIPANI, R.; BERTERO, C. O. Guerra Fria e ensino do *management* no Brasil: o caso da FGV-EAESP. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 3, p. 284-299, 2012.
- _____ ; CALDAS, M. P. Americanizing Brazilian *management*. **Critical Perspectives on International Business**, v. 8, n. 1, p. 37-55, 2012.
- _____ ; CRUBELLATE, J. M. Cultura organizacional: generalizações improváveis e conceituações imprecisas. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 43 n. 2, p. 64-77, abr./jun. 2003.
- BAMBER, L. S.; CHRISTENSEN, T. E.; GAVER, K. M. Do we really ‘know’ what we think we know? A case study of seminal research and its subsequent overgeneralization. **Accounting, Organizations and Society**, v. 25, n. 2, p. 103-129, 2000.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Ed. 70, 2011.

BERTERO, C. O.; ALMEIDA, V. S.; BORTOLON, P. M. Produção científica brasileira em administração na década de 2000. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 12-20, 2013.

BEUREN, I. M. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.

_____.; ROEDEL, A. O uso do custeio baseado em atividades – abc (activity based costing) nas maiores empresas de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 30, p. 7-18, 2002.

BRASIL. **SGM-304**: Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviço. Brasília, DF: Marinha do Brasil, 2008.

_____. **Tesouro Nacional**. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC. Brasília, DF, 2012.

_____. **Presidência da República**. Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998 - Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília: Casa Civil, Subchefia de Assuntos Jurídicos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm>. Acesso em: 24 de janeiro de 2014.

CARRIERI, A. P. Uma opção teórico-metodológica para pesquisas sobre culturas nas organizações. In: CARRIERI, A. P.; CAVEDON, N. R.; SILVA, A. L. **Cultura nas organizações**: uma abordagem contemporânea. Curitiba: Juruá, 2008, p. 19-33.

CLEMENTE, A.; SOUZA, A. Considerações de custos e valor da informação. **Encontros Bibli: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, v. 9, n. esp., p. 60-74, 2004.

COAD, A. F.; HERBERT, I. P. Back to the future: new potential for structuration theory in management accounting research? **Management Accounting Research**, v. 20, n. 3, p. 177-192, 2009.

COOKE, B. O gerenciamento do (Terceiro) Mundo. **Revista de Administração de Empresas**, v. 44, n. 3, p. 62-75, 2004.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DONADONE, J. C. 'Os hunos já chegaram!': dinâmica organizacional, difusão de conceitos gerenciais e atuação das consultorias. 123 f. Tese (Doutorado em Engenharia) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

_____. O mercado internacional de consultorias nas últimas décadas: crescimento, diversificação e formas de disputa. **Cadernos de Pesquisas em Administração**, v. 10, n. 2, p. 1-15, 2003.

ESTEVES, J. M. S.; ZOUAIN, D. M.; RELVAS, T. R. S. Aplicação e comparação dos métodos de custeio baseado em atividades e variável: um estudo de caso na produção de radio fármacos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 187, p. 19-32, jan./fev. 2011.

FARIA, A.; MARENS, R.; IMASATO, T. Bringing back public strategists and administration in a context of crisis of capitalism. In: ENCONTRO DE ESTUDOS EM ESTRATÉGIA. 5., 2009, Recife. **Anais...** Recife: [s.n], 2009, p. 1-16.

FAVERO, C. G. **Avaliação de programas públicos**. Sistema de avaliação do Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização aplicado à Marinha do Brasil: o caso do Programa Netuno. 239 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getulio Vargas, 2010.

FERLIE, E. Quasi strategy: strategic management in the contemporary public sector. In: PETTIGREW, A.; THOMAS, H.; WHITTINGTON, R. **Handbook of strategy and management**. London: Sage, 2002. p. 279-343.

FONSECA, A. C. P. D. **Cultura organizacional:** o que é, como se manifesta e de que forma pode ser modificada. Rio de Janeiro: Coppead, 1991. (Relatório Coppead, n. 244).

_____. **Percepções de Incerteza em um Sistema de Planejamento e Controle:** um estudo etnográfico Brasil – Inglaterra. 1997.315 f. Tese (Doutorado em Administração) – COPPEAD, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, 1997.

_____. Management control systems: universal practices or national practices? **Critical Perspectives on International Business**, v. 6, n. 2/3, p. 190-207, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, J. S; SALAS, J. M. A. **Controle de gestão:** uma abordagem contextual e organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. **Abacus**, v. 24, n. 1, p. 1-15, 1988.

GRILLO, L. M. **Modelo de análise da qualidade no investimento em projetos de parceria público-privada (PPP).** 471 f. Tese (Doutorado em Engenharia) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

HAMPDEN-TURNER, C.; TROMPENAAARS, F. **The seven cultures of capitalism.** London: Piatkus, 1994.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos, contabilidade e controle.** São Paulo: Thompson Learning, 2001.

HELDEN, G. J. V. et al. Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: preliminary findings and directions for future research. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 83-94, 2010.

HOLANDA, V. B. Sistema de Informação de Custos do Governo Federal (SIC): uma nova abordagem para a gestão pública. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, n. 2, p. 120-126, 2011.

HOOD, C. Public management: the world, the movement, the science. In: FERLIE, E.; LYNN JR., L. E.; POLLITT, C. **Oxford handbook of public management.** Oxford: Oxford University Press, 2005. p. 7-25.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custos.** 11. ed. São Paulo: Pearson Prantice Hall, 2004.

HYNDMAN, N.; CONNOLLY, C. Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. **Management Accounting Research**, v. 22, n. 1, p. 36-45, 2011.

IBARRA-COLADO, E. Organization studies and epistemic coloniality in Latin America: thinking otherness from the margins. **Organization**, v. 13, n. 4, p. 463-488, 2006.

_____. Neoliberal globe/centrism and international management blindness: the indispensable decolonial turn. In: GUEDES, A.; FARIA, A. **International management and international relations:** a critical perspectives from Latin America. New York: Routledge, 2010. p. 29-60.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial.** 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

LEBAS, M.; WEIGENSTEIN, J. Management control: the roles of rules, markets and culture. **Journal of Management Studies**, v. 23, n. 3, p. 259-272, 1986.

MACHADO, N. **Sistema de informação de custo:** diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. 221 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARINHA DO BRASIL. Centro Tecnológico do Corpo de Fuzileiros Navais. **Relatório de Gestão 2011.** Rio de Janeiro, 2011.

MELO, J. F. M.; SEVERIANO FILHO, C. Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. **Revista de Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 11-24, jul./set. 2006.

MENDONÇA, M. L. C. A. O contrato de gestão: sua perspectiva de ação na administração pública. **Pensar**, v. 11, n. 11, p. 168-178, fev. 2006.

MERCHANT, K. A. Paradigms in accounting research: a view from North America. **Management Accounting Research**, v. 21, n. 2, p. 116-120, 2010.

MEYERSON, D.; MARTIN, J. Cultural change: an integration of three different views. **Journal of Management Studies**, v. 26, n. 4, p. 621-647, 1987.

MOREIRA, H.; CALEFFE, L. G. **Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador.** 2. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2008.

MOTTA, P. R. M. O estado da arte da gestão pública. **Revista de Administração de Empresas**, v. 53, n. 1, p. 82-90, 2013.

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS; G. A. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, p. 1113-1133, 2010.

OAKES, H.; BERRY, A. Accounting colonization: three case studies in further education. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, n. 3, p. 334-378, 2009.

OGURI, T. Functions of accounting and accounting regulation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 2, p. 77-94, 2005.

OLIVEIRA, F. B.; SAUERBRONN, F. F. Trajetória, desafios e tendências no ensino superior de administração e administração pública no Brasil: uma breve contribuição. **Rev. Adm. Pública**, v. 41, n. especial, p. 149-170, 2007.

PAES DE PAULA, A. P. Administração pública brasileira entre o gerencialismo e a gestão social. **Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 1, p. 37-49, jan./mar. 2005.

PEREIRA, L. C. B. Da administração pública burocrática à gerencial. **Revista do Serviço Público**, v. 47, n. 1, p. 1-28, 1996.

QUIJANO, A. Coloniality and modernity/rationality. **Cultural Studies**, v. 21, n. 2/3, p. 168-178, 2007.

REZENDE, F. C. The implementation problem of new public management reforms: the dilemma of control and the theory of sequential failure. **International Public Management Review**, v. 9, n. 2, p. 40-65, 2008.

SÁ, A. L. de; SÁ, A. M. L. de. **Dicionário de Contabilidade.** 11^a Edição. São Paulo: Atlas, 2009.

SECCHI, L. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. **Rev. Adm. Pública**, v. 43, n. 2, p. 347-369, 2009.

SECRETARIA-GERAL DA MARINHA – SGM. **O Sistema OMPS** (Organizações Militares Prestadoras de Serviços). In: Escola Nacional de Administração Pública - ENAP. 4º Concurso de Inovações na Gestão Pública Federal. Brasília, DF, 1999. Disponível em: <http://inovacao.enap.gov.br/index.php?option=com_content&task=blogcategory&id=36&Itemid=37>. Acesso em: 24 de janeiro de 2014.

SMIRCICH, L. Concepts of culture and organizational analysis. **Administrative Science Quarterly**, v. 28, n. 3, p. 339-358, 1983.

THOENIG, J. C. Recuperando a ênfase na dimensão pública dos estudos organizacionais. **Rev. Adm. Pública**, v. 41, n. esp., p. 9-36, 2007.

WILLMOTT, H. Rethinking management and managerial work: capitalism, control and subjectivity. **Human Relations**, v. 50, n. 11, p. 1329-1359, 1997.

WOOD JR., T.; PAES DE PAULA, A. P. A cultura especializada do *management*. **Organizações & Sociedade**, v. 13, n. 38, p. 91-105, jul./set. 2006.