

## **DILEMAS CONTÁBEIS E ORÇAMENTÁRIOS EM ORGANIZAÇÕES MILITARES PRESTADORAS DE SERVIÇO NA MARINHA DO BRASIL**

SANTOS, Maria de Fátima Bandeira dos, Mestre \*

QUINTAL, Renato Santiago, Mestre \*

SANTANA, Esdras Carlos de, Mestre \*

DAVIS, Marcelo David, Mestre \*

\* Departamento de Contabilidade da Diretoria de Finanças da  
Marinha

mariafatimasanto@hotmail.com

rsantiago79@hotmail.com

esdrascarlos@ig.com.br

marcelodavis@gmail.com

### **RESUMO**

O presente estudo tem como objetivo principal investigar como o estilo de tomada de decisão influencia no controle orçamentário e gerencial dos custos e despesas fixas, em uma Base Militar eleita a partir de uma experiência-piloto. Em termos metodológicos, o estudo pode ser classificado como pesquisa qualitativa, exploratória, bibliográfica, documental e estudo de caso. A experiência-piloto com a Base Militar advoga o recebimento de recursos de funcionamento e manutenção por aquela Organização Militar Prestadora de Serviço via Sistema do Plano Diretor, ao invés de cobrar taxas e índices das Organizações Militares Clientes como forma de obter orçamento suficiente para cobrir seus custos indiretos e despesas administrativas. A carga dos clientes ficariam unicamente os custos diretos envolvidos nos serviços prestados. Sugerem-se alterações na apresentação dos orçamentos por parte das Organizações Militares Prestadoras de Serviço e modificações na indicação dos recursos para pagamento dos serviços prestados por parte das Organizações Militares Clientes. Tal alteração compreende a evidenciação e segregação entre a parcela de recursos destinada ao pagamento dos custos diretos e a parcela de recursos destinada a fazer face aos custos indiretos e despesas administrativas, bem como confere maior transparência aos processos decorrentes.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade gerencial; Contabilidade de custos; Orçamento público.

### **ABSTRACT**

*The present study aims to investigate how the main decision-making style used influences on budget control and management of fixed costs and expenses on a military base elected from a pilot experience. In methodological terms, the study may be classified as qualitative research, exploratory, documentary, bibliographical and case study. The pilot's experience with the military base advocates receive operating and maintenance resources for that military organization providing service via the system's long-term strategic plan, rather than charge fees and military organisations indexes customers as a way to obtain enough budget to cover their overhead costs and administrative expenses. The position of the customers would be only the direct costs involved in the services provided. Suggest changes in presentation of the budgets for military organizations providing service and modifications in the indication of the resources to pay. This change includes the disclosure and segregation between the share of resources allocated to the payment of the direct costs and the share of resources in order to cope with the overhead costs and administrative expenses, as well as giving greater transparency to the processes arising.*

**KEYWORDS:** *Management accounting; Cost accounting; Public budget.*

## **INTRODUÇÃO**

Em função das alterações introduzidas pelo Sistema de Planejamento e Orçamento Federal (SPOF), decorrentes dos novos marcos conceituais do Plano Plurianual<sup>1</sup> (PPA) 2012-2015 e do Cadastro

<sup>1</sup> O PPA define diretrizes, objetivos e metas, com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas, orientar a definição de prioridades e auxiliar na promoção do desenvolvimento sustentável (MARINHA DO BRASIL, 2013).

de Ações 2013 (Plano Orçamentário), a Secretaria-Geral de Marinha determinou, no ano de 2012, a constituição de um Grupo de Trabalho (GT) com o propósito de adequar o Sistema do Plano Diretor<sup>2</sup> (SPD) aos novos conceitos que orientam o desenvolvimento do Plano Plurianual, bem como dar continuidade ao seu aprimoramento, de modo a obter a melhor compatibilização com os sistemas gerenciais de orçamento e de planejamento do Governo Federal (MARINHA DO BRASIL, 2012).

Trata-se de um processo que teve o seu início no ano de 2009, quando foi criado um Grupo de Trabalho (GT) específico para tratar da rastreabilidade dos créditos oferecidos ao lastro<sup>3</sup> e houve a propositura de uma linha de ação no sentido de segregá-los, mantendo sua identificação. Esta segregação evidenciaria as Ações Orçamentárias<sup>4</sup>, separando-as inclusive dos créditos destinados ao funcionamento e manutenção de unidades. No entanto, o relatório final do GT-SPD 2012 observou que esta segregação contribuiria para o aumento da rigidez da execução orçamentária referente aos recursos disponíveis no lastro, o que prejudicaria a necessária flexibilidade e celeridade na execução do Plano de Ação<sup>5</sup> (PA), em que pese a observação de que tal flexibilidade não seria necessária caso a fidelização da execução ao planejado para o PA alcançasse um alto grau de aderência.

Com a aprovação do relatório final do GT-SPD 2012 pela Alta Administração Naval, ficou decidido que em 2013 uma determinada Base Militar seria eleita como possível Organização Militar Prestadora

2 O SPD se constitui em um conjunto de conceitos, processos, regras de funcionamento, atores e procedimentos, os quais permitem o planejamento, a execução e o acompanhamento das atividades orçamentárias, bem como a produção de informações gerenciais necessárias à tomada de decisão (MARINHA DO BRASIL, 2013).

3 O lastro constitui-se em uma reserva de crédito real destinada a garantir, os recursos distribuídos por meio de Fonte de Recurso Escritural. Trata-se de reserva constituída por ocasião da montagem do PA, no qual é previsto um montante destinado a garantir a consignação dos créditos escriturais disponibilizados às UG (MARINHA DO BRASIL, 2013).

4 Operações das quais resultam produtos (bens ou serviços) que contribuem para atender ao objetivo de um programa (MARINHA DO BRASIL, 2013).

5 É a parcela do Plano Diretor correspondente a um exercício financeiro, composta pelas Ações Internas dos diversos Planos de Metas às quais foram consignadas dotações orçamentárias (MARINHA DO BRASIL, 2013).

de Serviço<sup>6</sup> (OMPS) piloto, por ser representativa em termos de faturamento na atividade principal e por estar fisicamente próxima ao seu Comando Imediatamente Superior, ao Órgão de Direção Setorial ao qual está vinculada e às Diretorias Especializadas em Contabilidade, Finanças e Orçamento da Marinha, estando todos estes órgãos localizados na região metropolitana do Rio de Janeiro. Aquela OMPS, ao invés de cobrar taxas e índices das Organizações Militares Clientes (OMC) como forma de obter orçamento suficiente para cobrir suas despesas com manutenção e funcionamento, receberia estes recursos diretamente via Sistema do Plano Diretor (SPD).

O presente estudo tem como objetivo principal investigar como o estilo de tomada de decisão influencia no controle orçamentário e gerencial dos custos e despesas fixas em uma Base Militar eleita a partir de uma experiência-piloto. Os objetivos subsidiários são expor de forma sumarizada a experiência-piloto ocorrida na Marinha do Brasil, bem como apresentar e analisar as dificuldades encontradas sob os enfoques orçamentário e contábil.

Em termos metodológicos, o estudo pode ser classificado como pesquisa qualitativa, exploratória, bibliográfica, documental e estudo de caso.

O artigo é composto pelas seguintes seções, a saber: introdução; o estilo de tomada de decisão na contabilidade de custos; metodologia; análise e discussão; considerações finais; e referências.

## **1 O ESTILO DE TOMADA DE DECISÃO NA CONTABILIDADE DE CUSTOS**

O controle na contabilidade de custos representa o grau de influência que um determinado nível administrativo possui sobre os custos ou receitas relativas à sua área de responsabilidade. Por sua vez,

---

6 Organização Militar Prestadora de Serviço (OMPS) é a Organização Militar (OM) que presta serviços a outras OM e, eventualmente, a organizações extra-Marinha em uma das seguintes áreas: industrial, de pesquisa e desenvolvimento de ciência e tecnologia, hospitalar, de abastecimento ou de serviços especiais, efetuando a cobrança pelos serviços prestados, a partir dos custos e das despesas incorridos (MARINHA DO BRASIL, 2008).

o custo controlável representa qualquer custo sujeito à influência de um gerente ou centro de responsabilidade em um determinado período (HORNGREN *et al*, 2004).

Clemente e Souza (2004) argumentam que os custos diretos ou variáveis, por guardarem proporcionalidade com a quantidade produzida em um período, podem ser associados ao ritmo de funcionamento da empresa. Quanto aos custos fixos, os mesmos autores mencionam que independem da quantidade produzida em um determinado período desde que a produção se mantenha dentro de um mesmo nível, podendo ainda ser associados a decisões de investimento.

Depreende-se, portanto, que o fato de os custos diretos (variáveis) estarem mais intimamente ligados à produção contribui para que estejam sujeitos a uma maior probabilidade de controle por parte dos níveis operacionais da organização. No que se refere aos custos fixos, estes são menos influenciados pelo volume de produção e estão sujeitos ao maior controle por parte dos níveis estratégicos da administração. Ressalta-se que, por essência, os custos fixos permanecem fixos, especialmente em um determinado nível de atividade (SANTOS, 2012).

Desta forma, as despesas administrativas das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS), por possuírem caráter fixo, constituem aspectos de controle de nível estratégico na organização. Sob a mesma ótica, os custos indiretos relativos à prestação de um serviço na Marinha do Brasil, por constituírem características fixas em sua grande maioria nesta força, também possuem maior controle por parte da Administração da OMPS.

No entanto, ainda que gerente controle custos e receitas relativos a sua área de responsabilidade, ele não possui autonomia suficiente para deliberações acerca do impacto desses custos no resultado do período. Tal fato decorre do estilo de processo de tomada de decisão adotado pela organização (HANSEN e MOWEN, 2001).

Em organizações onde as deliberações são tomadas em seu mais alto nível administrativo, adota-se o estilo de tomada de decisão centralizado; já em organizações que adotam o estilo de tomada de decisão descentralizado, as deliberações são enunciadas por parte dos níveis administrativos intermediários e operacionais referentes às áreas sob responsabilidade de cada (HANSEN e MOWEN, 2001).

Nesse sentido, a contabilidade de custos representa um importante instrumento para tomada de decisões sobre investimentos, comprar ou fabricar, formação de preço de venda, bem como fornece subsídios à avaliação de desempenho dos gestores (BEUREN, 1993).

Com relação ao desempenho, Hansen e Mowen (2001) enfatizam outro aspecto da contabilidade de custos. Segundo os autores, as razões para se medir o lucro empresarial incluem a determinação da viabilidade da empresa e a medida do seu desempenho gerencial. Ou seja, o resultado operacional (lucro ou prejuízo) evidenciará se a empresa é viável em longo e em curto prazo, uma vez que permanecer em operação não é apenas um meio para o fim, mas o fim em si mesmo.

Uma ferramenta usualmente empregada como apoio em tomadas de decisão com relação ao desempenho organizacional é a análise custo-volume-lucro, cujo objetivo principal é evidenciar o Ponto de Equilíbrio (PE). O PE representa a situação em que uma empresa se torna autossustentável, isto é, não depende de aportes de recursos financeiros para permanecer em atividade. A operação em níveis inferiores do ponto de equilíbrio demonstra uma receita parca para cobrir o custo total, indicando que a margem de contribuição é insuficiente para cobrir custos e despesas fixas. Nessa situação, o resultado do período será negativo. Em contrapartida, quando a operação ocorre em níveis superiores ao PE, a receita total será maior do que o custo total do período, evidenciando uma margem de contribuição superior ao montante de custos e despesas estruturais e um resultado do período positivo.

Dessa forma, em empresas privadas, o preço a ser cobrado pelos serviços prestados pode ser definido com base na cobertura de custos variáveis (diretos), de custos fixos e das despesas, acrescentando-se o percentual de lucro pretendido. Observa-se que a alteração do nível de atividade representa uma decisão estratégica, onde a Alta Administração decide até quanto aumentar o nível - ou até mesmo diminuir - com base na análise do impacto de tal decisão nessas variáveis mencionadas.

Nas organizações públicas, o conceito de lucro se transforma em eficiência, eficácia e efetividade. Reflete-se acerca de custos e produtividade; alcance de metas e objetivos planejados; e impactos positivos ou negativos nos ambientes interno e externo decorrentes dos resultados obtidos nos processos e/ou serviços realizados, respectivamente (BRASIL, 2009).

O fato de a Administração Pública brasileira contemporânea estar adotando alguns princípios da “*New Public Management*” como *accountability*, qualidade na prestação dos serviços, ênfase nos resultados e a necessidade de medi-los, implicou na modificação de conceitos, tornando a gestão pública mais eficaz, eficiente e transparente (VIGODA, 2002).

## 2 METODOLOGIA

Segundo a natureza dos dados, a presente pesquisa classifica-se como qualitativa. Quanto aos objetivos mais gerais, classifica-se como exploratória, uma vez que tem como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. O estudo igualmente contemplou pesquisas bibliográfica e documental. Ademais, a pesquisa pode ser classificada como um estudo de caso. Os dados foram coletados junto ao Departamento de Contabilidade da Diretoria de Finanças da Marinha.

## 3 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Durante o primeiro trimestre de 2013, foram realizadas reuniões de coordenação com representantes da Base Militar em estudo e dos setores financeiro e orçamentário da Marinha do Brasil para tratar de formatação de Plano Interno<sup>7</sup> para os recursos destinados à Base Militar – que também é uma Organização Militar Prestadora de Serviço (OMPS). Adicionalmente, questionou-se como seriam orçamentados os recursos de funcionamento e manutenção daquela Organização Militar. Também participaram da reunião representantes do Departamento de Contabilidade da Base Militar, os quais ficaram envolvidos com a tarefa de adequação das faturas emitidas pela OMPS a partir do recebimento de recursos de funcionamento e manutenção. Igualmente, foram abordados aspectos relacionados ao montante de recursos de manutenção e

<sup>7</sup> Trata-se de um instrumento de planejamento que permite o detalhamento pormenorizado de dotações orçamentárias, de forma a possibilitar o planejamento e o acompanhamento gerencial interno da execução orçamentária de uma programação, nos sistemas orçamentários do Governo Federal (MARINHA DO BRASIL, 2013).

funcionamento subsidiados que seriam alocados à Base Militar, bem como a avaliação do estudo piloto em andamento. Na ocasião, além dos atores acima elencados, participaram representantes do Comando Imediatamente Superior e do Órgão de Direção Setorial aos quais está vinculada a Base Militar em estudo.

Nas reuniões subsequentes, comentou-se o fato de que a demora na aprovação do Orçamento da União pelo Governo Federal contribuiu para o diminuto provisionamento de recursos à Base Militar, o que afetou a demanda por parte das Organizações Militares Clientes (OMC) pelos serviços ofertados pela Base Militar – na condição de OMPS. Adicionalmente, a Base Militar deixou de cobrar taxas e índices das faturas, tornando os dados coletados no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) insuficientes e inconsistentes para a análise.

Dentre as principais recomendações advindas das reuniões realizadas, ficou acordado que a Diretoria de Finanças da Marinha faria o acompanhamento durante o exercício financeiro dos indicadores econômicos contemplados no Relatório Econômico-Financeiro (REF), documento elaborado trimestralmente a partir de dados extraídos do SIAFI.

A Diretoria de Finanças da Marinha – a Diretoria Especializada em Contabilidade e Finanças desta Força Armada – manifestou, por ocasião do GT-SPD 2012, o entendimento de que a opção de alocação de recursos de funcionamento e manutenção às Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) poderia provocar sérias distorções na Sistemática OMPS, caso deixassem de ser contabilizados todos os custos que incorrem em determinado procedimento e de um efetivo controle por parte do Comando Imediatamente Superior, sob o risco de se prejudicar a apuração dos custos, o planejamento das atividades e a avaliação do resultado das OMPS. Durante o exercício de 2013, a Diretoria de Finanças da Marinha acompanharia aquela Base Militar a fim de verificar se a alocação de recursos de funcionamento e manutenção comprometeu a eficiência da OMPS, relacionada principalmente aos seguintes aspectos: enfraquecimento do instrumento de fiscalização da relação “fornecedor x cliente”; e possibilidade de descontrole dos gastos com manutenção, com a inclusão dos mesmos nas faturas às Organizações Militares Clientes (OMC).

O segundo trimestre de 2013 iniciou-se com a visita técnica de



avaliação da operacionalização da Sistemática OMPS empreendida pela Diretoria de Finanças da Marinha na Base Militar em lide, culminando com o encaminhamento do respectivo relatório e com a realização de uma reunião de coordenação e avaliação do estudo, que envolveu todas as Organizações Militares abarcadas pela experiência piloto e já citadas anteriormente.

As principais constatações do relatório referente à visita técnica realizada à Base Militar em estudo trataram do alto índice de terceirização dos serviços em função de ausência de investimento no parque industrial e a insuficiência de pessoal qualificado para as oficinas, o que, por seu turno, demandaria maior necessidade de militares e servidores civis qualificados na área de gestão, a fim de elaborar e controlar processos licitatórios. Convém acrescentar que, devido a cortes e contingenciamentos ocorridos no período em que o estudo foi realizado, o Setor Operativo recomendou que a Base Militar revisse suas necessidades iniciais e que priorizasse as despesas com funcionamento. Adicionalmente, observou-se que, tanto no segundo como no terceiro trimestre de 2013, os recursos de funcionamento e manutenção provisionados à Base Militar foram integralmente descontados das faturas emitidas em nome das Organizações Militares Clientes (OMC).

O atraso na liberação do Orçamento da União no ano de 2013 impactou a administração pública como um todo, levando ao provisionamento de duodécimos mensais até o mês de abril daquele ano. A Base Militar em estudo, assim como as demais Unidades Gestoras, recebeu sua parcela de duodécimos mensais. No entanto, esta parcela custeou apenas suas necessidades de funcionamento e manutenção, não cobrindo os custos e despesas atinentes aos serviços prestados aos clientes.

Outra questão importante refere-se ao longo trâmite do processo de provisionamento orçamentário do Sistema do Plano Diretor (SPD) dentro cadeia de comando da Base Militar, envolvendo muitas Organizações Militares desde o provisionamento dos recursos ao Relator até o provisionamento efetivo àquela Organização Militar Prestadora de Serviço (OMPS). Tal extensão impactou sobremaneira o recebimento de recursos em sua totalidade, quando realizada comparação com a estimativa de recursos de funcionamento e manutenção considerados necessários.

Criado em 1963, o SPD constitui, desde então, no principal

instrumento de planejamento, execução e controle, de caráter permanente, inerentes às gestões orçamentária e financeira, desenvolvidas nos diversos escalões administrativos, objetivando a adequação dos recursos disponíveis às necessidades da Marinha do Brasil (MARINHA DO BRASIL, 2013).

No decorrer da última década, o SPD vem passando por ajustes sempre com o intuito de compatibilização com o Sistema de Planejamento e Orçamento Federal (SPOF) e com as inovações nas técnicas de gestão pública. Essa permanente busca pela compatibilização entre Sistema do Plano Diretor (SPD) *versus* SPOF consiste na materialização de um dos propósitos do SPD, que é o de harmonizar os planejamentos orçamentário e financeiro desenvolvidos pela Marinha do Brasil aos Planos e Programas do Governo Central.

A experiência-piloto com a Base Militar advoga o recebimento de recursos de funcionamento e manutenção por aquela OMPS via SPD, ao invés de cobrar taxas e índices das OMC como forma de obter orçamento suficiente para cobrir seus custos indiretos e despesas administrativas. A cargo dos clientes ficariam unicamente os custos diretos envolvidos nos serviços prestados.

Ao prestar um serviço, uma OMPS incorre, além dos custos diretos (material direto e mão de obra direta), em custos indiretos e despesas administrativas para apoio aos serviços. Ou seja, para realização de um reparo, não basta apenas o cliente pagar o material direto a ser utilizado, uma vez que haverá a necessidade de aplicar materiais indiretos ao serviço; incidirá, ainda, o gasto de energia elétrica da oficina para a realização do serviço, bem como haverá a necessidade de pagar contratos de manutenção de maquinários da oficina, ou ainda, o pagamento de acordos para contratação de mão de obra indireta aplicada na oficina. Desta forma, ambos os recursos (diretos e indiretos) são necessários para a realização de serviços.

Portanto, o que se pode depreender é que em tempos de atraso na liberação de recursos, ou de cortes e contingenciamentos orçamentários, o não recebimento dos recursos totais para a realização de um serviço, sejam eles relativos ao custo direto ou relativos ao custo indireto e despesas administrativas, inviabilizam a Organização Militar Prestadora de Serviço (OMPS) de prestá-lo.

Outra forma de se analisar a questão permeia o campo teórico do controle gerencial. O fato é que disponibilizar recursos de funcionamento

e manutenção diretamente à OMPS significa que, majoritariamente, as despesas administrativas dessas Organizações Militares passarão a ser controladas pelo respectivo Comando Imediatamente Superior e não pela Direção da OMPS, mesmo em um cenário perfeito ou ideal, quando os recursos orçamentários são distribuídos no início do exercício. Adicionalmente, um aumento do nível de atividade significaria um aumento no valor nas despesas administrativas e nos custos indiretos que a Direção da OMPS não controlaria em termos de recebimento de recursos para pagamento. O mesmo ocorre quando há redução do nível de atividade, que diminui o valor das despesas administrativas e custos indiretos. Esse cenário impacta negativamente na eficiência e na eficácia da OMPS e não está na ingerência do nível estratégico dessas unidades.

Em última análise, o controle dos recursos utilizados a título de funcionamento e manutenção provenientes de fonte externa à Organização Militar Prestadora de Serviço (OMPS) acarreta o deslocamento do poder decisorial para o órgão responsável por provisionar tais recursos. Nesse contexto, a OMPS não poderá ser responsabilizada pelos resultados atinentes a eficiência, eficácia e efetividade dos processos e/ou serviços por ela executados, uma vez que não pode controlá-los.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal do presente estudo foi investigar como o estilo de tomada de decisão influencia no controle orçamentário e gerencial dos custos e despesas fixas em Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS).

Para tal, a experiência piloto ocorrida em uma Base Militar foi descrita, bem como foram apresentadas e analisadas as dificuldades encontradas sob enfoque orçamentário e contábil.

Com relação às dificuldades encontradas no âmbito orçamentário, o atendimento dos subsídios é de extrema importância para as OMPS, pois estas possuem necessidades próprias de manutenção e funcionamento. Sob a ótica contábil, a manutenção da cobrança das taxas e índices aos clientes permitiria manter a vinculação entre nível de atividade e cobertura de custos indiretos e despesas administrativas

referentes aos serviços executados, ambos gerenciados pelo nível estratégico das OMPS, cabendo-lhe, portanto, a responsabilização por suas decisões.

Entretanto, como forma de proporcionar a coerência na utilização dos recursos para pagamento de despesas com manutenção e funcionamento aderentes ao propósito dos projetos empreendidos, sugerem-se alterações na apresentação dos orçamentos por parte das Organizações Militares Prestadoras de Serviço (OMPS) e modificações, por parte das Organizações Militares Clientes (OMC), nas indicações dos recursos para pagamento dos serviços prestados pelas OMPS. Tal alteração compreende a evidenciação e segregação entre a parcela de recursos destinada ao pagamento dos custos diretos e a parcela de recursos destinada a fazer face aos custos indiretos e despesas administrativas. Desta forma, a OMC poderia indicar recursos específicos para cada parcela ou, ainda, indicar apenas a parcela necessária para cobrir o custo direto.

Esta formatação, além de proporcionar maior transparência na cobrança dos serviços, possibilitaria a OMPS iniciar o serviço somente após o recebimento do recurso financeiro correspondente.

## REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Guia referencial para medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília, 2009.

CLEMENTE A.; SOUZA A. Considerações de Custos e valor das informações. **Encontros Bibli: Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação**. Florianópolis, 2º sem, 2004.

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

HORNGREN, C. T.; SUNDEN, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004

MARINHA DO BRASIL. Diretoria de Gestão Orçamentária da Marinha. **Relatório Final do Grupo de Trabalho do Sistema de Plano Diretor**. Rio de Janeiro, 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas sobre Contabilidade das Organizações Militares Prestadoras de Serviços (OMPS)**. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. Secretaria-Geral da Marinha. **Normas para a gestão do Plano Diretor**. Brasília, 2013.

SANTOS, M. de F. B. dos. Cultura organizacional e mudança de controle gerencial: um estudo em uma Organização Militar Prestadora de Serviços da Marinha do Brasil. **Dissertação**. Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2012.

VIGODA, E. From responsiveness to collaboration: governance, citizens and the next generation of public administration. **Public Administration Review**, v.62, p. 527-541, Washington: Set/Oct, 2002.