

Área: Contabilidade | **Tema:** Controladoria e Controle Gerencial

**A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA PROPOSTA PARA A GESTÃO
PÚBLICA MUNICIPAL**

**THE USE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AS A PROPOSAL FOR MUNICIPAL PUBLIC
MANAGEMENT**

Igor Alves Severo, Lucas Almeida Dos Santos, Jaqueline Carla Guse e Vitoria Facco

RESUMO

A contabilidade gerencial atualmente é essencial a todas as empresas, pois trata-se de um instrumento de apoio às tomadas de decisões, maximizando seu resultado, por meio de melhorias contínuas no seu desempenho, o que possibilita à empresa alcançar seus objetivos de forma mais eficiente e eficaz. O presente estudo que teve como objetivo de criar ações que possibilitem a consecução de propor modelos de ferramentas e/ou alternativas gerenciais apresentou-se como um estudo de caso de natureza qualitativa, descritiva e documental, tendo seus dados coletados por meio de entrevista com os gestores. Como principais resultados, percebe-se que a câmara de vereadores utiliza diversas ferramentas em sua organização, com intuito de aprimorar seus controles mantendo a responsabilidade com a utilização do dinheiro público, mas nem todas estas possuem um caráter gerencial voltado para o processo decisório e melhoria da gestão pública. Com isso conclui-se que muitas das ferramentas utilizadas são apenas para cumprimento da lei, não gerando muitas informações e dificultado o processo decisório pelos envolvidos na gestão da referida câmara, objeto de análise deste estudo.

Palavras-Chave: Contabilidade Gerencial, Ferramentas Gerenciais, Contabilidade Pública. Controle e Mensuração.

ABSTRACT

Managerial accounting is now essential for all companies, as it is a tool to support decision making, maximizing its results through continuous improvements in its performance, which enables the company to achieve its goals more efficiently. It is efficient. This study aimed to create actions that enable the achievement of proposing models of management tools and / or alternatives presented itself as a case study of a qualitative, descriptive and documentary nature, having its data collected through interviews with managers. As main results, it is noticed that the city council uses several tools in its organization, in order to improve its controls keeping the responsibility with the use of public money, but not all of them have a managerial character focused on the decision making process and improvement of public management. Thus, it is concluded that many of the tools used are only for law enforcement, not generating much information and hampered the decision-making process by those involved in the management of the said chamber, object of analysis of this study.

Keywords: 95/5000 Management Accounting, Management Tools, Public Accounting. Control and Measurement.

A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL COMO UMA PROPOSTA PARA A GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que possibilita a mensuração e controle do patrimônio das organizações, por meio de métodos que auxiliam na construção de informações para seus usuários internos e externos, de modo que facilite a tomada de decisão. No entanto, a contabilidade gerencial permite o enlace de todas as áreas da contabilidade quanto a geração de informações financeiras e operacionais que auxiliam os administradores na gestão de ações estratégicas e operacionais no âmbito organizacional, evoluindo conforme a necessidade do mercado e contribuindo com novos métodos de gestão para melhor gerenciamento das organizações (ROSA, 2010; FARIAS, 2012).

Visto sob este aspecto, no setor público, Santos e Castro (2015) comentam que devido a evolução da contabilidade e a necessidade dos métodos de controle neste setor, o profissional contábil passa a aderir um novo atributo e se torna um lapidador de informação que impacta diretamente nos processos decisórios da organização. Ao encontro disso, a Contabilidade Pública oferece informações que podem ser utilizadas para evidenciar o desempenho da receita e despesa orçamentárias do patrimônio público, com mensuração de produtividade e da eficácia para o contínuo aperfeiçoamento das ações de governo e em benefício direto da população.

Ainda, no setor público, as utilizações de relatórios contábeis possibilitam a verificação das deficiências operacionais e financeiras, que impactam diretamente na qualificação nos processos internos e no sucesso financeiro e operacional do ente público. Segundo Kohama (2013), a utilização da contabilidade gerencial na área pública auxilia na construção de informações confiáveis que facilita e transparece o processo decisório acerca da prestação de contas, serviços e controles patrimoniais disponibilizados à sociedade para atender às necessidades e facilitar a vida das pessoas.

Ademais, em se tratando das ferramentas gerenciais, estas possuem relevância acentuada nos processos decisórios, servindo para auxiliar demandas internas conforme a necessidade dos gestores, uma vez que são utilizadas para mensurar, analisar, avaliar e comunicar processos financeiros e operacionais de uma organização, sendo considerável para tomada de decisão (STROEHER, 2005).

Baseado no panorama apresentado, o setor público, devido a necessidade de métodos de controle mais assertivos que abrangem o cenário econômico e gerencial do país ressalta-se a criação da lei de responsabilidade fiscal (LRF) no ano de 2000, a qual normatiza todas as ações financeiras voltada para responsabilidade de gestão, determinando que toda ação pública deve ser transparente, o que de certo modo valoriza os processos contábeis de caráter gerencial na administração de organizações públicas.

Outro fator que deve ser levado em consideração no que tange a gestão pública permeia a necessidade de os servidores estarem preparados para lidar com a tomada de decisão e dessa forma necessitam estar conscientes e munidos de informações confiáveis para alcançar as alternativas viáveis e responsáveis com o dinheiro público. Portanto, entende-se que por meio da contabilidade, este que está passando por mudanças na forma de gerenciamento e controle de suas atividades, necessitará de novos métodos que auxiliem o gestor público no desempenho de suas atribuições. Ainda, devido à crise econômica deste setor, denota-se, também, a necessidade de uma mudança nos controles internos das organizações públicas, indo além do controle do patrimônio, abrangendo também ferramentas gerenciais, que possibilitam a tomada de decisão mais assertiva pelo gestor público (NEIVA; PAZ, 2007).

Diante disso, percebe-se que as ferramentas gerenciais podem proporcionar para os gestores públicos melhorias para a condução de suas ações, qualificando suas responsabilidades

perante a administração pública e os cidadãos. Neste interim, a contabilidade gerencial na gestão pública torna-se uma ferramenta complementadora de algumas exigências da Lei de Responsabilidade fiscal (LRF). Ainda, cabe ressaltar o Art.54. (LRF), que dispõe que ao final de cada quadrimestre deve ser emitido, pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20, Relatório de Gestão Fiscal, de tal modo, tornando evidente a busca por métodos de controle mais hábeis.

Tendo em vista o tema relacionado com a contabilidade gerencial no que tange a gestão pública, especificamente em uma Câmara de Vereadores, localizada na região central do estado do Rio Grande do Sul, o presente estudo tem como problemática responder a seguinte questão: Como a contabilidade, por meio de ferramentas gerenciais, auxilia o gestor público no desempenho de suas atribuições, facilitando o processo decisório? Como objetivo geral o estudo visa propor modelos de ferramentas e/ou alternativas gerenciais que auxiliem o gestor público no desempenho operacional de suas funções e facilite o processo decisório organizacional.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O referencial proposto a seguir foi desenvolvido de forma sistemático, possibilitando o enlace dos conceitos e teorias abordadas por meio dos estudiosos da área da temática deste estudo, para um melhor entendimento da contabilidade gerencial e como esta pode ser e está sendo desenvolvida na gestão de órgão público.

2.2 Contabilidade Gerencial

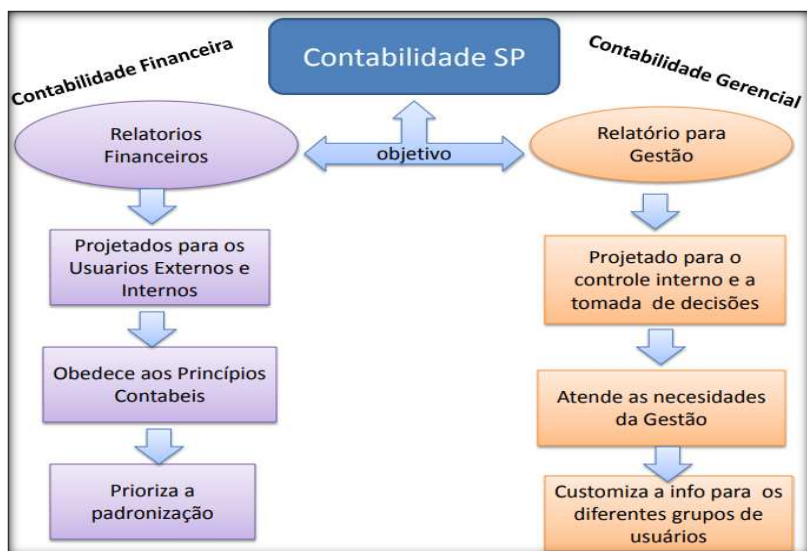
Em uma sociedade em constante evolução nos aperfeiçoamentos de técnicas de todos os aspectos, a contabilidade vem buscando um papel muito importante no auxílio dos processos decisórios. Assim surge a contabilidade gerencial, definida por Crepaldi (2008, p.5), a “Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais”.

A contabilidade gerencial é definida pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informação utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e a responsabilidade sobre seus recursos. De tal forma uma ferramenta para auxiliar administradores frente sua necessidade de ter maior controle dentro das organizações privadas, tendo bastante destaque nos processos decisórios, para Marcuzzo e Freitas, (2004) é fundamental o uso da contabilidade gerencial para que os gestores administrem seus empreendimentos de forma segura, assim evidenciando a importancia da contabilidade gerencial para saúde financeira da empresas.

As explicações oferecidas por Iudicibus (2009) partem de que a contabilidade gerencial, uma vez caracterizada mesmo que superficialmente, possui um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferenciada, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferente, de maneira a auxiliar os gerentes das unidades em seu processo decisório.

Ademais, a contabilidade gerencial dentro nos órgãos publicos apresenta-se como uma forma inovadora dos processos organizacionais, pois em sua essência, busca “a melhor utilização dos recursos econômicos das empresas, por meio de controles dos insumos realizados por um sistema de informação gerencial” (CREPALDI, 2011, p. 6). Assim, esta tem por objetivo prover ferramentas que auxiliem os gestores e administradores em seus desempenhos, evidenciando a distinção da contabilidade financeira que possui um cunho específico em padronizações de relatórios de características financeira, conforme comparação exposta na Figura 1.

Figura 1: Comparabilidade contabilidade financeira e gerencial setor público



Fonte: Adaptado de Holanda (2015)

Logo, conforme a Figura 1, Holanda (2015) corrobora com a comparação da contabilidade financeira e gerencial, despontando que a contabilidade financeira é direcionada para relatórios financeiros, projetada para o usuário externos e internos que obedece aos princípios da contabilidade e prioriza a padronizações no desenvolvimento de seu de trabalho, assim já a contabilidade gerencial tem como objetivo relatórios de gestão, é destinada para o controle interno e tomada de decisão atendendo assim a necessidade da gestão pública onde é responsável em adequar informações para os diferentes grupos de usuários.

Reconhece-se, contudo, que a contabilidade gerencial tem por característica utilizar informação financeira e econômicas para auxiliar a tomada de decisão dos usuários internos, já a contabilidade financeira tem por característica fornecer informação para seus *stakeholders* como bancos, acionistas, investidores, entre outros (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

2.2 Ferramentas de contabilidade gerencial e sua aplicação na administração pública

Diante a atual cenário econômico, influenciado por improbidades administrativas no setor público percebe-se a necessidade da utilização de métodos gerenciais e implementação de ferramentas que auxiliem e qualifique a transparência e a eficiência nos controles financeiros e operacionais nas organizações públicas em qualquer esfera. Neste sentido, Xavier (2007) aponta que as entidades públicas municipais, à medida que a sociedade se desenvolve democraticamente, apontam necessidades de controles gerenciais das ações de seus governantes, cujos modelos podem ser extraídos dos métodos estabelecidos pela Contabilidade Gerencial.

Assim Soutes (2006) define que as ferramentas gerenciais ou artefatos são considerados como atividades, instrumentos de gestão, modelos de gestão e sistemas que auxiliam os profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções. Perante estes aspectos, surgem diversos instrumentos de contabilidade gerencial que os administradores ou gestores do setor público podem utilizar para tomar decisões, bem como maximizar os resultados financeiros e operacionais.

Um desses métodos é o *Balanced Scorecard* (BSC), sendo este uma ferramenta de gestão desenvolvida por Kaplan e Norton (1997) consiste no desenvolvimento de indicadores de desempenho que atinja todos os níveis organizacionais relacionados com a estratégia da corporação. Ainda, na esteira do pensamento de Crepaldi (2011) e Padoveze (2010) parte-se de um sistema de informação para gestão da estratégia empresarial. Este possibilita a tradução da missão, estratégia e visão da empresa, num conjunto integrado de medidas financeiras e não financeiras, servindo de edição e gestão estratégica baseado no equilíbrio organizacional, sendo

analisado por meio da subdivisão de quatro premissas: finanças, clientes, processos internos e aprendizagem/crescimento empresarial.

Outra ferramenta é o controle interno, o qual pode ser definido na visão de Crepaldi (2011), como o sistema que contém os planos organizacionais, os deveres, responsabilidades e os procedimentos adotados na empresa. O autor ainda comenta que o controle, no que tange a Administração Pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Ainda, cabe ressaltar que o artigo 74 da CF/88 obrigou os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário a manterem, de forma integrada, um sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. Conforme Nascimento e Reginato (2010), a implementação de um setor de controladoria na busca, não apenas da eficiência, como também no êxito da organização, serve para que haja as melhores decisões dos gestores e para que se crie em seus integrantes uma conscientização de empenhar-se na melhoria dos resultados.

Quanto ao orçamento e projeção, Padoveze (2010) elucida que a projeção orçamentária tem grande relevância, pois permite à alta administração da empresa fazer as análises financeiras e de retorno de investimento, uma vez que justificam ou não todo o plano orçamentário. No entanto, ainda são imprescindíveis tais projeções, tendo em vista que tanto o balanço patrimonial como a demonstração de resultados são os postos-chave para o encerramento fiscal e societário da empresa, no qual são apurados os impostos sobre o lucro, bem como as perspectivas de distribuição de resultados.

Outra ferramenta, o sistema GECON, é um modelo de gestão voltado para a eficácia empresarial, com o objetivo de aperfeiçoar os resultados através da eficiência operacional (MACHADO, et al. 2003). Assim, este envolve todos os patamares da entidade para se alcançar o objetivo traçado, partindo dos que comandam a organização, propagando a importância de favorecer um clima organizacional embasado na motivação, na responsabilidade e no envolvimento das pessoas, especialmente dos gestores. No entanto, o GECON parte da ideia de integração entre os elementos que se segue, sendo considerado um “[...] modelo de gestão, modelo de decisão, modelo de mensuração do resultado e modelo de informação” (MACHADO et al. 2003, p.7). Conforme Correia (2013), o modelo de gestão pode ser entendido como o processo que planeja, executa e controla as atividades da entidade, partindo dos valores, crenças e princípios que direcionam a entidade e as suas tomadas de decisões.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa tem como objetivo propor modelos de ferramentas e/ou alternativas gerenciais que auxiliem o gestor público no desempenho operacional de suas funções e facilite o processo decisório organizacional, apresenta-se como um estudo de caso desenvolvido na câmara de vereadores de uma cidade da região central do Rio Grande do Sul – RS. Segundo Yin (2001), o estudo de caso é indicado para questões sobre os quais o pesquisador tem pouco tempo ou nenhum controle, e ainda, que ele não produza conclusões generalizáveis para toda a população, permite verificar a adequação dos conceitos, expandindo e confirmando teorias que podem servir de referência para estudos futuros.

Quanto a natureza, este estudo possui características da pesquisa aplicada, com objetivo de gerar conhecimento prático para sua aplicação e assim aperfeiçoar o conhecimento do acadêmico e evidenciar a importância do uso da contabilidade gerencial nas organizações públicas para melhor tomada de decisão. Segundo Malhotra (2012) a pesquisa aplicada parte-se da necessidade de produzir conhecimento para aplicação, otimizando assim, processos e produtos que complementam as etapas da pesquisa na consecução da problemática estabelecida.

No que tange os objetivos a presente pesquisa classifica-se como pesquisa descritiva, pois anseia descrever qual percepção e a necessidade dos gestores públicos sobre contabilidade

gerencial, possibilitando a proposição por meio dos resultados, modelos de ferramentas para auxiliar no controle, transparência e processos decisórios. Para Cervo, Bervian e Silva (2007), a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Busca descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e suas características.

Referente a abordagem da pesquisa caracteriza-se como qualitativa, devido ao evidenciar a relevância da compreensão da contabilidade gerencial nos processos organizacionais da instituição. Assim, na concepção Gil (2007), a pesquisa qualitativa inclui um conjunto de técnicas interpretativas que procuram descrever, modificar, traduzir e, de outra forma, aprender o significado, e não a frequência de certos fenômenos que ocorrem de forma mais ou menos natural na sociedade, visando atingir o entendimento profundo de uma situação.

Quanto a coleta de dados, utilizou-se da entrevista semiestruturada especificamente com servidores setorial e gerencial da câmara de vereadores, sendo estes concursados do órgão. Tal escolha justifica-se mediante estes servidores possuem permanência efetiva na Câmara, logo, poderão dar continuidade aos processos e ferramentas propostas. Além disso, foram coletados dados, por meio de uma entrevista, também, com a mesa diretora da Câmara, pois estes utilizam-se das informações geradas para o processo decisório e podem apontar que mudanças seriam necessárias para melhoria da gestão. Ainda, em se tratando da coleta de dados para a execução deste estudo, o mesmo constituiu de caráter documental, tendo como base os relatórios gerenciais, regulamentos internos, demonstrativos financeiros (balanço patrimonial, DRE) e demais documentos permitidos pelo ente público, para melhor compreensão dos processos em relação a instituição pesquisada. Os dados foram analisados conforme análise teórica comparativa, buscando compreender e interpretar, por meio desta, como a realidade encontra-se entendida pelos próprios participantes.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão demonstrados os resultados obtidos durante a aplicação do estudo, realizada na câmara de vereadores localizada em um município da região centro do Estado do Rio Grande Do Sul. Neste contexto, a instituição legislativa em análise atualmente é representada por vinte e um vereadores responsáveis em legislar e fiscalizar em prol do município onde encontra-se localizada empregando um quantitativo de 196 colaboradores dos quais 124 são cargos comissionados 48 cargos efetivos e 24 cargos políticos.

Além disso a câmara de vereadores é dividida em departamentos responsáveis pela administração da instituição, distribuída hierarquicamente, sendo representada pela seguinte departamentalização: Mesa diretora, Gabinete da presidência, Gabinetes parlamentares, Secretaria geral, Procuradoria, Diretoria legislativa, Diretoria Administrativa, Diretoria Financeira, Diretoria de Recursos Humanos, Diretoria de comunicação social.

Mediante observações realizadas, percebeu-se que o órgão em análise possui um organograma bem estruturado, trazendo benefícios à instituição no que tange a hierarquização dos níveis de responsabilidade e alocação dos papéis dos gestores. Dessa forma, Loebel e Carmo (2016) afirmam que um organograma é importante, pois este representa um quadro preciso da divisão do trabalho ao mostrar os cargos que existem na organização, como estão agrupados em unidades e como a autoridade formal flui entre eles. Ainda, percebe-se que organograma é importante pois serve para estabilizar a estrutura da organização, vantagem que resulta em diminuição de conflitos de "jurisdição" entre dirigentes e departamentos na empresa.

Ademais, devido a brevidade e acesso às informações por parte do pesquisador no órgão estudado elencou-se as principais diretorias e suas responsabilidades como forma de contribuir para este estudo no entendimento do funcionamento destas. No entanto, com o intuito de melhor apresentar os resultados, as diretorias foram classificadas por siglas, facilitando a escrita e posicionando os resultados para uma melhor visualização, conforme segue:

- Secretaria geral- SG
- Diretoria Administrativa - DA
- Diretoria Financeira –DF
- Diretoria de Recursos Humanos – DRH
- Mesa Diretora – MD

Secretaria Geral – SG: À Secretaria Geral, compete o planejamento, coordenação, orientação e controle de todas as atividades administrativas da Câmara e a execução do processo legislativo de acordo com as deliberações da Mesa.

Diretoria Administrativa: À Diretoria Administrativa, órgão vinculado diretamente à Secretaria Geral, incumbe: a direção, a coordenação, o controle, a orientação e o gerenciamento das atividades relacionadas à administração de almoxarifado, compras, patrimônio, transporte, segurança e recepção.

Diretoria Financeira –DF: À Diretoria Financeira, órgão vinculado diretamente à Secretaria Geral, incumbe: a direção, a coordenação, o controle, a orientação e o gerenciamento das atividades que envolvam recursos e despesas da Câmara de Vereadores, especialmente nas áreas orçamentária, contábil, financeira, patrimonial e custos.

Diretoria de Recursos Humanos – DRH: À Diretoria de Recursos Humanos, órgão vinculado diretamente à Secretaria Geral incumbe: a direção, a coordenação, o controle, a orientação, o gerenciamento e a execução das atividades relacionadas à gestão de Recursos Humanos.

Mesa Diretora – MD:– Conforme o Regimento interno da câmara, disponibiliza no seu art.45 que a MD é composta por sete vereadores titulares composta pelo presidente,1º vice-presidente,2º vice-presidente, 1º e 2º Secretario e dois suplentes onde o mandato da mesa será de um ano. Assim competem a mesa diretora as seguintes atribuições:

- ✓ Administrar a câmara municipal
- ✓ Propor, privativamente a criação de cargos, empregos e funções, necessárias ao funcionamento do poder legislativo Municipal, a fixação ou alteração das respectivas remunerações.
- ✓ Expedir os atos referente a pessoal.
- ✓ Organizar, por regulamento ou ordem de serviço, os serviços administrativos da câmara municipal.
- ✓ Designar Vereadores para Missão de representação da Câmara Municipal.

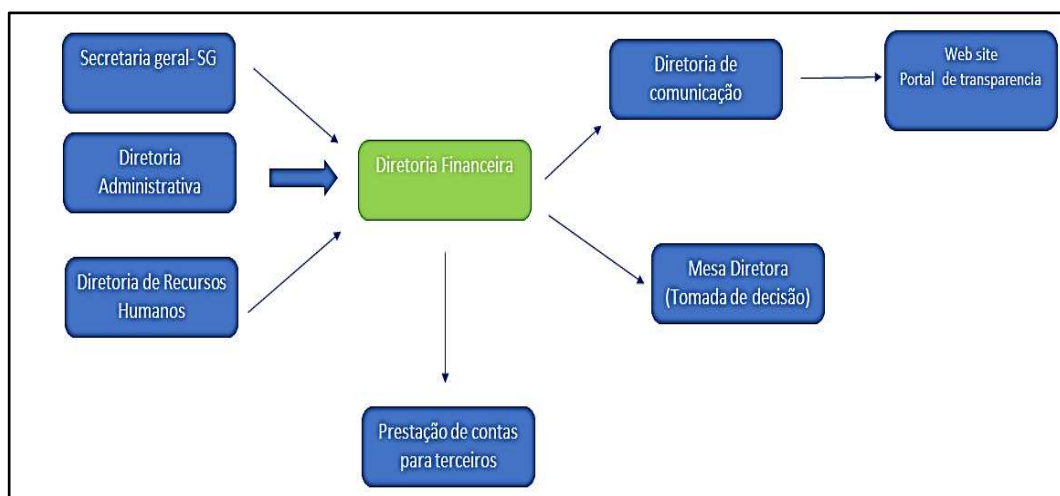
Para melhor entendimento dos processos organizacionais realizou-se uma entrevista com os servidores permanentes, pertencendo estes aos departamentos supracitados. Logo, a escolha destes colaboradores de regime efetivo deu-se mediante a ideia de que, os mesmos não serão trocados a cada gestão e que a disseminação das ferramentas e novos processos será de longa duração no ente público pesquisado. Ainda foi elaborada entrevista com a mesa diretora, departamento responsável pela gestão, tendo como intuito averiguar sua percepção sobre contabilidade gerencial, pois é esta que se utiliza das informações para o processo decisório de maior importância dentro da instituição, uma vez que isso afeta diretamente a sociedade em geral.

4.1 Mapeamento das Ferramentas Gerenciais Utilizadas no Órgão Público

Com intuito de responder a problemática proposta, buscou-se averiguar os métodos de controle e ferramentas gerenciais disponíveis na instituição e a percepção dos entrevistados referente sua importância. Nesse sentido, Xavier (2007) aponta acerca da importância e a necessidade da homogeneização dos procedimentos, métodos e técnicas de gerenciamento público como um grande desafio, principalmente pela tendência crescente da convergência dos padrões de gerenciamento do setor privado e do setor público.

Desenvolvendo esta reflexão, conforme apontado pelos gestores entrevistados, percebeu-se que a câmara em análise conta com diversos tipos de ferramentas gerenciais em funcionamento, entre estas um *software* de apoio para gestão, transparência e processos administrativos, tendo como finalidade a integração dos departamentos conforme demonstrados na Figura 2:

Figura 2: Fluxo de informação software de Gestão.



Fonte: Elaborado pelo Autor.

Assim, conforme observado e de acordo com a explanação dos gestores, denota-se que o *software* de gestão utilizado possui um papel importante para os processos organizacionais onde ele possibilita a integração dos departamentos. No que tange a estrutura de funcionamento, o sistema de gestão possui diversos relatórios de informação quantitativa e qualitativa, as quais são geradas pelo software e direcionadas para contabilidade, ratificando-se desde já a importância e disponibilidade de um contador gerencial dentro da instituição, para que essas informações sejam melhores gerenciadas.

Complementando o exposto, o sistema de gestão e análise possui ferramentas de contabilidade onde disponibiliza opção de lançamentos contábeis que geram diversos procedimentos de contabilidade como relatório de balanço patrimonial, DR, Balancete orçamentário, controles de estoque e patrimônio e contratos, prestações de contas, execução orçamentaria e gestão fiscal, no qual todos são utilizados de forma burocrática, uma vez que, ainda os relatórios operacionais são disponibilizados pelos *softwares* de gestão como Razão de contas, Diário, empenho orçamentário, documento extra orçamentária.

Deste modo entende-se que o sistema que apresenta as ferramentas gerenciais disponibilizados pelos softwares de gestão são pouco utilizadas pela Gestão da entidade em estudo. Assim, muitas informações são perdidas, pois a não utilização destes ocasiona falta de controles, dados incompletos e menor base estrutural para o processo decisório. Contudo, os achados permitem concluir que a utilização por completo deste diminuiria as chances de ações que violem a lei e prejudique a sociedade, pois as decisões seriam menos assertivas.

Ademais, o *software* de processos administrativo utilizado pelo ente público em análise, também tem como finalidade facilitar rotinas internas referente aos trabalhos dos vereadores e seus respectivos gabinetes, disponibilizando ferramentas informacionais e de controle como protocolo de ofícios, pedido de informação e providencia ao executivo, reservas de sala, solicitação de

desligamento, férias quando viáveis pedidos de materiais de expediente, elaboração de projeto de lei, entre outros. Dessa forma, evidencia-se que o sistema é relevante dentro da organização pois possibilita mensurar procedimentos internos da instituição, precavendo os usuários de possíveis erros.

Outra ferramenta observada foi a utilização de um sistema *online* usado em seu *website* para disponibilizar a transparência dos atos praticados para com a população, no qual disponibiliza informações como: Agendas internas, estrutura e funcionamento da instituição, projetos institucionais, ramais telefônicos, legislações como a Lei de diretrizes orçamentaria (LDO) e Lei orçamentaria (LOA), Balancete orçamentário, compras efetuadas, relatório de gestão fiscal, tabela de vencimentos dos servidores, balancete contábeis, contratos e aditivos, orçamento anual, remuneração dos servidores, contratos, licitações, fornecedores, produtos, estoque, patrimônio, despesas efetuadas, quadro de pessoal, diárias, prestação de contas, execução orçamentaria e gestão fiscal.

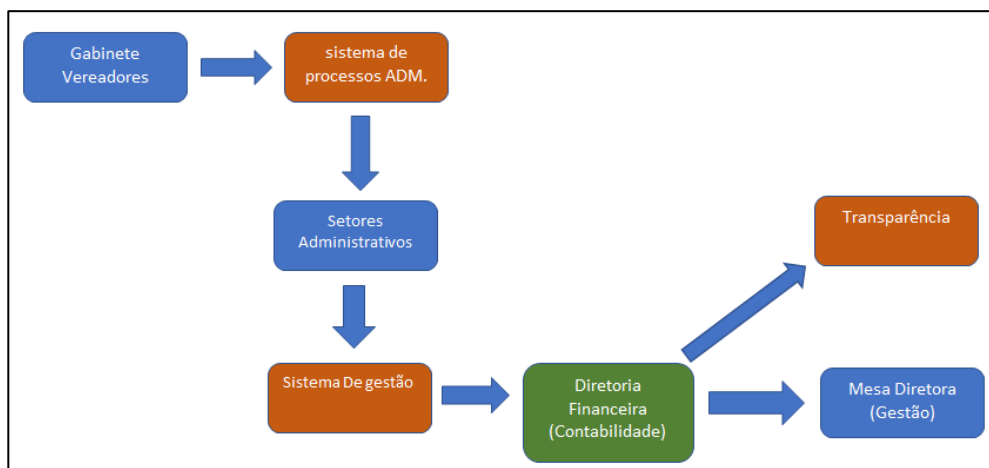
No tocante ao exposto, as disponibilidades supracitadas vêm ao encontro do que explana a Lei Federal nº 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação (LAI), garantindo assim o direito constitucional de acesso às informações públicas e obrigando instituição quanto a disponibilização em seu portal de transparência de relatórios emitidos pelos sistemas supracitados anteriormente.

Outrossim, por meio das entrevistas realizadas com os gestores, estes evidenciaram a utilização de ferramentas elaboradas pelos próprios servidores, dentre estas, planilhas de controle que são utilizadas de maneira rotineiras dentro dos setores administrativos e também sistemas pra controle de consumo de gasolina utilizada para os vereadores e motoristas. No entanto, diante a esse contexto apresentado pelo órgão público em análise, percebe-se que as ferramentas gerenciais de controle e gestão são frequentemente usadas dentro da instituição, mas de maneira quantitativa, deixando de lado os aspectos qualitativos desta que geram um acúmulo de informações importantes, as quais não são utilizadas para tomada de decisão,

Quanto as informações geradas, esta advém dos controles internos, os quais são levantados por meio de planilhas eletrônicas que auxiliam nas atividades da organização pública e para melhor percepção destes. Neste sentido, as informações disponíveis são utilizadas para prestação de contas, porém existem diversas informações importantes para tomada de decisão onde possibilita o gestor avaliar, mensurar e criticar a utilização dos recursos demonstrados. No entanto, percebe-se que a utilização correta de informação pode ser o ponto de equilíbrio para que a organização tome suas decisões de forma qualificada.

Como forma de melhor contextualizar as ferramentas utilizadas e o fluxo que estas possuem no processo de gestão, elaborou-se a Figura 3 com o intuito de demonstrar estas no âmbito organizacional do ente público analisado.

Figura 3: Organograma de utilização das ferramentas gerencias utilizadas.



Fonte: Elaborado pelo autor.

No que tange a Figura 3, esta refere-se fluxo das informações por meio da utilização de ferramentas gerenciais no qual todos os processos administrativos internos são gerados pelos vereadores e destinados para o sistema de processos administrativo. Após isso, estes são encaminhados para os setores administrativos, os quais embasam os pedidos com informações de infraestrutura e financeiro, por meio do sistema de gestão e logo após encaminham para a contabilidade, sendo estes processados e encaminhado a diretoria financeira que após sua contabilização todos os demonstrativos são repassados para a mesa diretora e o portal de transparência, gerando por fim, informações que podem ser utilizadas no processo decisório.

De tal modo é importante ressaltar o conceito de valor da informação segundo Padoveze (2010, p. 44), está relacionado com a redução da incerteza no processo de tomada de decisão, a relação do benefício gerado pela informação versus custo de produzi-la, aumento da qualidade da decisão. Com isso no setor público o processo decisório deve ser observado com muito cuidado devido se tratar de dinheiro público.

4.2 Percepção dos Gestores do órgão Público quanto à utilização das Ferramentas Gerenciais.

Ao partir do entendimento teórico de Frezatti et al., (2009), este argumenta que qualquer instrumento necessário para desenvolvimento da prática profissional é chamado de ferramenta, pois são as ferramentas de controles gerenciais as responsáveis pelas informações utilizadas para controlar as atividades da empresa e dar subsídios para a tomada de decisão.

Assim, percebeu-se que a importância de ferramentas gerenciais para auxiliar a tomada de decisão fica evidente conforme entrevista elaborada com responsáveis pela mesa diretora, porém, estes manifestaram que as ferramentas são pouco utilizadas devido a troca anualmente da administração da entidade. No entanto, conforme o art. 12 do regimento interno da Câmara ressalta que o mandato da mesa será de um ano, sendo permitida uma reeleição para o mesmo cargo.

Ao analisar a fala dos gestores entrevistados, ficou evidente que as ferramentas gerenciais são importantes para os controles internos, no qual, por meio de sua efetiva utilização possibilita o desenvolvimento dos processos organizacional podendo de tal modo controlar gastos rotineiros como energia, papel, material de expediente, pessoal, entre outros assim avaliando todos os custos possibilitando o uso do dinheiro público de forma eficaz. Também em suas colocações, estes ressaltam que a comunicação entre a gestão e administração é imprescindível para que todos os processos decisórios sejam tomados com melhor eficiência e transparência para a população.

Portanto, é importante ressaltar que todos os cargos com poder de tomada de decisão são cargos políticos, assim corrobora que o apoio gerencial dos servidores reflete nos processos de planejamento da instituição em análise. Por fim, mediante as entrevistas elaboradas com a gestão notou-se que, bandeiras política influenciam diretamente nos processos relacionados à contratação de cargos administrativos assim comprometendo toda a administração da câmara, isso também devido ao baixo conhecimento sobre responsabilidade organizacional e práticas de contabilidade gerencial.

4.3 Políticas Internas Utilizadas no Processo Decisório

Acerca da importância da empresa ter normas e políticas para que o processo decisório funcione é necessário um adequado ambiente de Controle interno onde o mesmo induz a um comportamento ético, íntegro e moral das pessoas para com a organização (GARZONI, 2017).

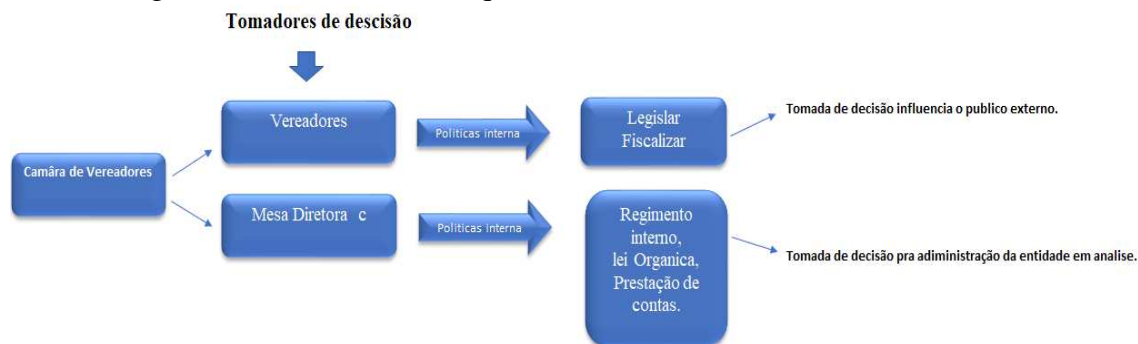
Assim, por meio das visitas realizadas na instituição participante, observou-se que o fluxo das informações ocorre praticamente em torno da diretoria financeira, a qual tem, também, em sua competência lapidar todos os dados informados pelos outros setores e logo após tem como

atribuição repassar para a gestão institucional. Ainda, conforme análise feita na instituição percebeu-se a existência de diversas políticas internas que influenciam diretamente no gerenciamento da câmara de vereadores, entre esta ressalta-se o Art. 66 da lei orgânica do município, o qual relata as competências dá à Câmara de Vereadores, com sanção do Prefeito Municipal:

- III - legislar sobre o sistema tributário e a arrecadação, distribuição de rendas, isenções, anistias fiscais e de débitos;
- IV - Dispor sobre matéria orçamentária no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias, no orçamento anual, nas operações de crédito e dívida pública;
- IX - Dispor sobre a criação, transformação e extinção de cargos, empregos e funções públicas, fixação de remuneração de servidores do Município, inclusive da administração indireta;
- XII - deliberar sobre empréstimos e operações de crédito do Executivo Municipal;
- XVIII - fiscalização financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do município, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado;

Deste modo percebe-se que além de processos decisórios administrativos internos a câmara de vereadores tem como competência fiscalizar o executivo municipal onde compete os vereadores tomar estas decisões. Assim, após análise da legislação percebe-se que a câmara de vereadores tem grande fluxo de tomada de decisão entre os dois poderes legislativo e executivo, para melhor entendimento segue a figura 4:

Figura 4: Políticas internas que influenciam a tomada de decisão



Fonte: elaborado pelo autor

Portanto, por meio da Figura 4, demonstra-se que a câmara de vereadores é pautada por políticas internas que influenciam as duas esferas do município onde os vereadores tem um papel de legislar e fiscalizar, evidenciando que sua tomada de decisão influencia diretamente o público externo, sendo relevante destacar uma de suas atribuições como a elaboração de projeto de lei que pode influenciar a economia da cidade, tendo por exemplo a proibição de venda de algum determinado produto

Outro exemplo que corrobora com o estudo é devido a câmara de vereadores ser responsável pelas aprovações de alteração orçamentária feitas pelo executivo municipal, ficando evidente que o processo de tomada de decisão dentro da câmara deve ser pautado por dados e informações confiáveis. A outra parte é a mesa diretora, a qual conta com a responsabilidade referente a administração da entidade seguindo o princípio da legalidade onde a tomada de decisão é decorrente de procedimentos de curto prazo, devido a troca anual da administração.

Contudo, torna-se importante salientar a importância do Art. 57 da lei orgânica, o qual afirma que o Poder Legislativo é exercido pela Câmara Municipal de Vereadores, segundo o disposto na legislação pertinente, e funciona de acordo com seu Regimento Interno, além das demais atribuições que lhe são conferidas por esta Lei Orgânica e pelo Regimento Interno.

Desta forma, retomando a Figura 4, ao demonstrar os vereadores como tomadores de decisão ao público externo, refere-se as aprovações de dotações orçamentária, projetos de lei, criação de

cargos ao município entre outros, no qual influencia diretamente no desenvolvimento do município. Portanto, hodiernamente para realização deste processo não são utilizadas nenhuma ferramenta gerencial para tomada de decisão.

Noutra perspectiva, ao ser percebido a importância da Mesa Diretora na relevância do processo decisório, tendo por base as disponibilidades internas da organização e que a gestão tem como suporte para tomada de decisão todas as informações disponíveis pela contabilidade, por meio de todos relatórios financeiro gerados pelo *Software* de gestão, ratifica o fato de que, devido ao baixo conhecimento sobre contabilidade gerencial e ferramentas gerencial a gestão da organização toma decisão conforme necessidade da instituição, não conseguindo elaborar um projeto a longo prazo.

Parece oportuno elucidar que a política interna, a qual determina a troca anual da Mesa diretora, influência e compromete o avanço do desenvolvimento da entidade em estudo, onde conforme da nova gestão e os laços políticos dos respectivos vereadores influencia na determinação dos cargos indicados dentro da administração da organização podendo assim mudar todos os anos os colaboradores dos departamentos administrativos.

4.4 Procedimentos Desenvolvidos com a Utilização de Ferramentas Gerenciais.

Segundo Fadzil, Haron e Jantan (2005), estes corroboram que apenas um controle adequado pode assegurar que os objetivos e metas previamente estabelecidas serão alcançados. Assim, é notório que a presença de ferramentas gerenciais e o bom uso das informações por ela disponibilizada é imprescindível dentro da organização.

Neste aspecto, percebe-se que os Tribunais de Contas e o Governo Federal estão aperfeiçoando seus sistemas de coleta de dados assim qualificando as informações geradas pelos órgãos públicos. Logo, na câmara de vereadores em análise, tal fato vem se adequando com todas as normativas propostas pelo tribunal de contas, observando-se assim, que os servidores estão dispostos com esta nova realidade.

Conforme pesquisa realizada, um desses aperfeiçoamentos é a elaboração do Relatório de Gestão Fiscal onde o art. 54 e art. 55, III, a, da LRF, explana que seu objetivo é assegurar a transparência do montante das disponibilidades existentes em caixa e bancos, em 31 de dezembro, nas Prefeituras, Câmaras, Autarquias, Fundações e Empresas Estatais Dependentes. Assim, no ente público em análise, a mesa diretora possui uma nova responsabilidade de característica gerencial, utilizando-se, para elaboração do relatório de gestão o uso do *software* de gestão para extração das informações da contabilidade e enviado para os respectivos órgãos competentes, conforme demonstrado na Figura 5:

Figura 5: Relatório de gestão fiscal

DESPESA COM PESSOAL	DESPESAS EXECUTADAS	
	(últimos 12 meses)	
	LIQUIDADAS (a)	INSCRITAS EM RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS (b)
DESPESA BRUTA COM PESSOAL (I)	12.445.366,51	0,00
Pessoal Ativo	12.111.150,96	0,00
Pessoal Inativo e Pensionistas	334.215,55	0,00
Outras Despesas de Pessoal decorrentes Contratos Terceirização (§ 1º art. 18 da LRF)	0,00	0,00
DESP. NÃO COMPUTADAS (§1º, ART.19 LRF) (II)	0,00	0,00
Indenizações por Demissão e Incentivos à Demissão Voluntária	0,00	0,00
Decorrentes de Decisão Judicial	0,00	0,00
Despesas de Exercícios Anteriores	0,00	0,00
Inativos e Pensionistas com Recursos Vinculados	0,00	0,00
DESPESA LIQUIDA COM PESSOAL (III) = (I-II)	12.445.366,51	0,00
DESPESA TOTAL COM PESSOAL (IV)		12.445.366,51
APURAÇÃO DO CUMPRIMENTO DO LIMITE LEGAL		VALOR
RECEITA CORRENTE LÍQUIDA – RCL (V)		498.342.860,35
% da DESPESA TOTAL COM PESSOAL – DTP sobre a RCL (VI) = (IV/V) * 100		2,50
LIMITE MÁXIMO (incisos I, II e III do art. 20 da LRF) – (6,0%)		29.900.571,62
LIMITE PRUDENCIAL (parágrafo único art. 22 LRF) – (5,7%)		28.405.543,04
LIMITE DE ALERTA (inciso II do § 1º do art. 59 da LRF) – (5,4%)		26.910.514,46

Fonte: Portal da transparência (2018)

A Figura 5, refere-se ao modelo de relatório de gestão fiscal da câmara em análise, uma vez que, os valores constantes deste demonstrativo foram apurados e publicados em conformidade com a Instrução Normativa do Tribunal de Contas do Estado 12/2017. Por tanto, a elaboração do relatório de gestão fica a cargo do departamento financeiro onde o *software* de gestão auxilia neste trabalho, logo após todos os as informações demonstradas são desmembradas para gestão por meio de planilhas eletrônicas que o próprio órgão desenvolve e utiliza.

Outro procedimento decorrente da utilização de ferramentas gerenciais são os processos de compra onde devido a legislação tem que ser efetuado por meio de licitação onde o TSE-RS disponibilizada um *software* de licitação, o qual demonstra todos os contratos vigentes sendo possível visualizar no programa todas licitações de forma gráfica ou descritiva de fácil entendimento. Neste sentido, todos os contratos em andamento, encerrados e efetuados pela câmara de vereadores até o ano de 2018, no qual o uso é rotineiro no setor de compras, departamento este vinculado a diretoria administrativa, encontram-se nesse *software* de controle. Assim, após entrevistas efetuadas no setor é notório que esta ferramenta é apenas utilizada de forma burocrática devido a obrigatoriedade do processo licitatório para a efetuação de contratação de serviço ou compras de determinados produtos.

Ainda de acordo com esse raciocínio compreende que este sistema de controle pode ser considerado uma ferramenta gerencial, possibilitando a construção de informações importantes e de fácil manejo, além de disponibilizar diversos tipos de controles como gráficos quantitativos, e controle de contratos efetuados, podendo assim ser utilizado para avaliação de novas licitações e auxiliando o processo decisórios nos respectivos setores. Por fim, percebe-se que a câmara de vereadores utiliza diversas ferramentas em sua organização com intuito de aprimorar seus controles mantendo a responsabilidade com a utilização do dinheiro público.

4.5 Ferramentas Propostas para a Gestão Organizacional e Tomada de Decisão.

Após análise documental e elaboração das entrevistas na câmara de vereadores evidenciou-se problemas de planejamentos a longo prazo e rotatividades dos cargos comissionados, nos setores administrativos, onde conforme o objetivo proposto elencou-se sugestões de algumas ferramentas para entidade.

Devido a descontinuidade administrativa que ocorre anualmente na troca de gestão deveria ser regulamentado em seu regimento interno, sugere-se a mesa diretora a elaboração de um planejamento estratégico a longo prazo, possibilitando com isso o desenvolvimento dos setores administrativos, bem como para nortear os servidores permanentes, visto que, atualmente a câmara de vereadores conta com orçamento anual estipulado em R\$ 24.150.000,00, sendo a maior parte deste destinado para recursos humanos.

Outra ferramenta gerencial importante seria a implementação do *Balanced Scorecard* - BSC, no qual os indicadores de desempenho auxiliariam na disponibilidade da performance dos serviços públicos, constituindo uma ferramenta bastante útil à toda administração do órgão público. De tal forma Pinto (2007) corrobora que a eficiência, a quantidade e a qualidade dos bens e serviços produzidos pelos organismos da administração pública são questões que afetam a sociedade em geral, em termos de bem-estar social e desenvolvimento econômico.

Diante dos achados, outra sugestão seria a implementação de um setor de controladoria, pois devido ao grande fluxo de informações que não é repassado para contabilidade este setor controlaria todos os processos para uma gestão mais efetiva. Ainda, a criação de um setor de licitações auxiliaria o ente público no controle e melhor qualificação desta área, melhorando as decisões, economizando verbas públicas e colocando para a sociedade melhores resultados. Outra ferramenta que auxiliaria a fiscalização de contratos seria a elaboração de um instrumento de indicadores de mercado, o qual possibilitaria a avaliação de produto ou serviço e suas respectivas qualidade, para o bom uso do dinheiro público.

Vale ressaltar ainda, a necessidade de normatizar a exigência que os cargos trabalhistas feitos por indicação destinados aos setores administrativos tenham como pré-requisito básico o nível de instrução técnico em suas respectivas áreas de atuação, para que este possa dar um suporte adequado e atribuir suas funções de modo exemplar e qualificadamente.

Destarte, a utilização de ferramentas que possibilite avaliar a satisfação e o comprometimento dos colaboradores, fortaleceria os vínculos organizacionais, uma vez que, de posse destas informações os gestores poderão tomar decisões mais assertivas e qualificar ainda mais suas equipes, sendo necessário um constante controle e efetivação das ações que maximizem o potencial dos colaboradores, tornando-os partes significativas no sistema de gestão organizacional. Deste modo, torna-se importante definir procedimentos claros para que os servidores reportem suas preocupações ou reclamações sobre alguma dificuldade acerca da administração ou preocupações éticas ou legais, a um determinado setor ou pessoa. Isso tornará o ambiente ameno, fará com que os colaboradores se sintam apoiados e protegidos, preexistindo numa estrutura organizacional avaliativa da gestão, como também contribui para a percepção de que a entidade tem compromisso com ética e valores.

Também, conforme observado, é extenso o fluxo de decisões tomadas em relação ao executivo municipal, logo, a criação de um canal técnico gerencial entre os dois poderes seria de grande valia para instituição, possibilitando a agilidade e assertividade no processo decisório relacionada ao município.

Por fim a câmara de vereadores é composta por cargos políticos eleitos pela população, mas devido sua atribuição, a percepção sobre contabilidade gerencial é muito baixa. No entanto, a elaboração de um manual de responsabilidades gerencial seria de grande valia para instituição, pois possibilitaria a administração qualificar seu desempenho por meio de indicadores e ferramentas, trazendo a esta, maior eficácia no cumprimento de suas funções, bem como melhoraria a transparência quanto a utilização dos recursos públicos.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo que tem como objetivo geral propor modelos de ferramentas e/ou alternativas gerenciais que auxiliem o gestor público no desempenho operacional de suas funções e facilite o processo decisório organizacional, foi desenvolvido em uma câmara municipal

localizada na região central do Estado do Rio Grande do sul e buscou-se analisar, todos aspectos organizacionais relacionadas a contabilidade gerencial e suas respectivas ferramentas.

Associada diretamente com contabilidade gerencial, o presente estudo mostrou-se esta representa um importante desafio imposto ao contador público, pois com a globalização e avanços tecnológicos trazem inovações não mais somente para a iniciativa privada. Assim, desde o ano de 2008, esta iniciou-se com a criação de normativas contábeis para o setor público, trazendo o regime de competência para os registros e transações patrimoniais, tirando o foco estritamente orçamentário da contabilidade pública.

Contudo, conclui-se também, por meio da fala dos responsáveis pela administração do ente público em análise, que desde o início do ano de 2018, encontra-se em implementação um sistema de custos na instituição, no qual, essa obrigatoriedade já é normatizada e possibilitará a criação de novos indicadores para gestão. Desta forma, ficou evidente que aspectos de gestão gerencial já estão sendo priorizadas por órgãos de esfera federal.

Ademais observou-se também que o uso correto de ferramentas gerenciais dentro da instituição possibilitaria mais transparência e eficiência com o dinheiro público, onde a gestão da câmara teria muito mais aporte de informações qualificando a tomada de decisão.

Desta forma fica evidente que responsabilidade que os vereadores têm no processo decisório deve ser elencado para a sociedade devido de tal poder influenciar no desenvolvimento social e estrutural do município, assim acredita-se que ferramentas de transparência devem ser aprimoradas, assim possibilitando que a sociedade se evidencia todos os processos de uso de dinheiro público com mais facilidade.

Os debates referidos neste estudo, permite compreender que dentro da instituição em análise os cargos ocupados de indicação política não são selecionados conforme competência ou qualificação profissional, havendo assim, um descaso com o dinheiro público. No entanto, acredita-se que estudos futuros auxiliarão a câmara de vereadores pois se trata de um assunto de grande importância para a sociedade e também para os profissionais em contabilidade. De modo que as sugestões propostas para câmara foram consideradas relevantes para os gestores.

No entanto, vale salientar que o presente estudo ascende margem para novos estudos, devido se tratar de um conceito recente. No entanto, após a eleição da nova mesa diretora pretende-se, por meio deste estudo, demonstrar todos os resultados levantados, possibilitando assim, um aumento acerca da percepção sobre contabilidade gerencial, fator visto como limitando para o desenvolvimento desta pesquisa neste determinado momento.

REFERÊNCIAS

CORREIA, H. B. D. **Ferramentas gerenciais aplicadas ao setor público**: um estudo comparativo entre o Balanced Scorecard e o GECON. 2013.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

FARIA, J. et al. A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana/BA. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 2, p. 89-106, 2012.

FREZATTI, F.; BRAGA DE AGUIAR, A.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 18, n. 44, 2007.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GARZONI, A. The impact of an IT governance framework on the internal control environment. **Records Management Journal**, v. 27, n. 1, p. 19-41, 2017.

HOLANDA, V. B. Contabilidade Gerencial no Setor Público e Informação de Custos: Concepção, desenvolvimento e implantação. In: Seminário Regional de Contabilidade, Custo e Qualidade do Gasto no Setor Público. 2015. **Anais... II SEMREG – CQ**, Manaus, Amazonas. Acesso em: < www.socialiris.org/seminarios/norte>. Acesso em: 03 maio, 2018.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice Statement**. Management Accounting Concepts. Relatório De Fevereiro De 1989.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LOEBEL E.; CARMO, E. Estrutura Organizacional: Estudo De Uma Operadora De Plano De Saúde, Modalidade Cooperativa Médica. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 13, n. 4, p. 1-16, 2016.

MACHADO, M. R, et al. Avaliação de resultado e desempenho: um estudo comparativo entre Balanced Scorecard e GECON. Espírito Santo. In: **Anais...X Congresso Brasileiro de Custos**, 2003

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARCUZZO, J. L; DE FREITAS, L. A. R. A contabilidade gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 1, n. 1, p. 190, 2004.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. **Controladoria instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NEIVA, E. R.; PAZ, M. G. T. Percepção de mudança organizacional: um estudo em uma organização pública brasileira. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 1, p. 31-52, 2007.

ROSA, L. L. S.; SANTOS, S. V. A importância da contabilidade gerencial para a administração. **Revista eletrônica Administração e Ciências Contábeis**, n. 3, 2010.

SANTOS, C. O; CASTRO R. G. V. Papel Da Contabilidade Aplicada Ao Setor Público Na Tomada De Decisões. IN: **Anais... XV Convenção De Contabilidade Do Rio Grande Do Sul 26 A 28 De Agosto De 2015 – Bento Gonçalves-RS**

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

STROEHER, A. M. **Definição das características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional**. Atlas: 2005.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2010.

PINTO, F. Balanced Scorecard-Alinhar Mudanças, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos. **Tourism & Management Studies**, v. 3, p. 214-215, 2007.

XAVIER, M. Q. **A contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão de uma entidade pública: um estudo de caso da Prefeitura Municipal de Maringá-Pr**. 2007.