



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

AUGUSTO CÉSAR SILVA GONÇALVES

**GOVERNANÇA DAS AQUISIÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL: UM
ESTUDO EXPLORATÓRIO SOBRE A COMISSÃO DE APOIO TÉCNICO CONTÁBIL
PARA FINS LICITATÓRIOS NA UFRN**

**NATAL/RN
2019**

AUGUSTO CÉSAR SILVA GONÇALVES

**GOVERNANÇA DAS AQUISIÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL: UM
ESTUDO EXPLORATÓRIO SOBRE A COMISSÃO DE APOIO TÉCNICO CONTÁBIL
PARA FINS LICITATÓRIOS NA UFRN**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Anailson Marcio Gomes

**NATAL/RN
2019**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Sistema de Bibliotecas - SISBI
Catalogação de Publicação na Fonte. UFRN - Biblioteca Central Zila Mamede

Gonçalves, Augusto César Silva.

Governança das aquisições na administração pública federal: um estudo exploratório sobre a comissão de apoio técnico contábil para fins licitatórios na UFRN / Augusto César Silva Gonçalves. - 2019.

108 f.: il.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Natal, RN, 2019.

Orientador: Prof. Dr. Anailson Márcio Gomes.

1. Governança - Dissertação. 2. Administração pública federal - Dissertação. 3. Licitações - Dissertação. 4. Indicadores econômico-financeiros - Dissertação. I. Gomes, Anailson Márcio. II. Título.

RN/UF/BCZM

CDU 658.3

“Não vivemos em vão!”

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela saúde.

Minha família pelo apoio de sempre, especialmente minha avó, mãe, filha e esposa. Aos que morreram e deixaram seu legado, meu avô e meu pai.

A Universidade Federal do Rio Grande do Norte pela excelência dos serviços prestados à sociedade.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCCon/UFRN nas pessoas de Prof. Dr. Clayton Levy (Coordenador) e Marileila (Secretária).

Ao Departamento de Ciências Contábeis da UFRN.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Agradeço a CAPES, pela relevante contribuição em minha trajetória no Mestrado.

Ao meu Professor Orientador, Dr. Anailson Márcio Gomes, a quem devo muito, por toda dedicação, paciência e compreensão em momentos difíceis nesses dois anos de convivência.

Aos meus professores de graduação e do mestrado, especialmente Professora Izabel Coelho pela força de sempre, professor Josué Lins, grande contribuinte para o desenvolvimento dessa dissertação, Professor Dr. Clayton Levy a quem tenho um enorme apreço, Professor Dr. Diogo Lima, Professor Dr. Erivan Borges, Professor Dr. Alexandro e Professora Dra Aneide.

Aos meus amigos do mestrado, “turma 03: a melhor!” Em especial ao José Mauro que foi fundamental para conclusão desta dissertação.

Em homenagem ao meu primeiro “Patrão” o Contador Francisco Antônio Alves, fundador da Alves Consultoria (*in memorian*), hoje sob direção de seu filho, Carlos Yves (Dido). A essa nobre família, agradeço por todos os ensinamentos.

À CASS Auditores e Consultores SS, firma de auditoria representada pelo seu diretor, meu amigo Olegário Prestrelo, quem contribuiu de forma acentuada para meu crescimento profissional, despertando e aguçando meu senso crítico, o que me conduziu à busca de maiores desafios pessoais e profissionais.

Ao Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte, representado pelas 25ª Promotoria de Justiça - Tutela De Fundações e Entidades de Interesse Social na pessoa do Dr. João Vicente e 27ª Promotoria de Justiça - Combate à Sonegação Fiscal e Crimes Contra Ordem Tributária na Pessoa do Dr. Jann Polacek, ambos Promotores de Justiça, pessoas que me fizeram evoluir profissional e pessoalmente. Sem esquecer dos respectivos servidores, especialmente: Felipe, Wendell e Lisandra. Momentos mais que especiais em minha vida, esses nomes ficarão eternizados em minha memória.

Ao Exército Brasileiro, representado pelo 7º Batalhão de Engenharia de Combate, por reforçar meu interesse em aquisições públicas de forma tão expressiva, agregando ao conhecimento teórico diversas possibilidades de execução relacionadas ao tema. Direciono o agradecimento aos

militares que foram e são responsáveis por esse processo engrandecedor: Cel Joilson e Ten Cel Serpa, meu antigo Comandante e Subcomandante, respectivamente e ao Ten Cel Herbert e Ten Cel Fauri, meu atual Comandante e Subcomandante, respectivamente.

Aos meus amigos e irmãos de farda, Cap Eng Bittencourt e Cap Int Barroso – SALC 2018, a melhor!

A todos, que de alguma forma me apoiaram nessa incrível caminhada, muito obrigado.

RESUMO

Esta dissertação busca examinar como a Administração Pública Federal (APF) pode se utilizar do trabalho de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil (CATC) para fins licitatórios, como mecanismo de Governança das Aquisições. Tendo como elementos metodológicos predominantes a abordagem descritiva, qualitativa e o estudo de caso, esta pesquisa tem como plataforma teórica as concepções da Governança Pública, Teoria Institucional e a literatura disponível sobre gestão de risco e governança das aquisições no setor público, assim como a prerrogativa Legal da Lei Geral de Licitações. São explorados os fatores que motivaram a criação da CATC, descrevendo o trabalho realizado pela CATC, analisando o teor dos apontamentos evidenciados nos Pareceres Técnicos por ela emitidos, utilizando-se de software para análise de dados qualitativos ATLAS.ti® e examinando se há evidências estatísticas que caracterize efetividade em seus trabalhos desenvolvidos. Os resultados demonstram que a mitigação do risco inerente à contratação ou aquisição pública, referente as diversas possibilidades de não cumprimento do objeto licitado, ainda na fase de seleção do fornecedor, é a forma de contribuição para a gestão de risco das aquisições. Fatores relacionados à descumprimentos contratuais vivenciados pela APF, principalmente contratos relacionados a obras de engenharia e terceirização, resultaram na criação da CATC objeto deste estudo. O conteúdo dos pareceres emitidos pela Comissão evidencia o teor das diligências efetivadas pela universidade, sendo possível constatar que as empresas inabilitadas não comprovaram a existência da totalidade dos saldos contábeis por elas apresentados. Os resultados evidenciaram também que o trabalho da CATC tem ocasionado a diminuição dos indicadores apresentados pelas licitantes, caracterizando que as empresas não comprovaram a totalidade dos ativos e passivos utilizados como base para o cálculo dos indicadores econômico-financeiros exigidos nos certames, resultando na inabilitação dessas empresas nos processos de contratação.

Palavras-chave: Governança; Setor Público; Licitações; Indicadores.

ABSTRACT

This dissertation seeks to examine how the Federal Public Administration (APF) can use the work of a Technical Accounting Support Committee (CATC) for bidding purposes, as a mechanism for Governance of Procurement. The descriptive, qualitative and case study approaches are based on the concepts of Public Governance, Institutional Theory and the available literature on risk management and procurement governance in the public sector, as well as the prerogative Of the General Law of Tenders. The factors that motivated the creation of CATC, describing the work carried out by CATC, were analyzed, analyzing the content of the notes evidenced in the Technical Opinions issued by CATC, using qualitative data analysis software ATLAS.ti® and examining the evidence statistics that characterize effectiveness in their developed works. The results show that the mitigation of the inherent risk of contracting or public acquisition, referring to the various possibilities of non-compliance of the object tendered, still in the selection phase of the supplier, is the form of contribution to the risk management of the acquisitions. Factors related to contractual breaches experienced by APF, mainly contracts related to engineering works and outsourcing, resulted in the creation of the CATC object of this study. The content of the opinions issued by the Commission shows the level of diligence carried out by the university, and it can be seen that the companies that have not been able to verify the existence of all the accounting balances presented by them. The results also showed that CATC's work has led to a decrease in the indicators presented by the bidders, characterizing that the companies did not prove all the assets and liabilities used as a basis for calculating the economic and financial indicators required in the events, resulting in the disqualification of these companies in the hiring process.

Keywords: Governance; Public sector; Bidding; Indicators.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Informações que caracterizam o objetivo do estudo	22
Figura 2 – Fatores identificados que caracterizam o surgimento da Comissão de Apoio Técnico Contábil	51
Figura 3 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão	53
Figura 4 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão	53
Figura 4.1 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão	54
Figura 4.2 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão	56
Figura 5 – Composição da Comissão	57
Figura 6 – Mapeamento de aquisição pública	58
Figura 6.1 – Contribuição do trabalho da Comissão para a Gestão de Risco nas contratações	59
Figura 6.2 – Contribuição do trabalho da Comissão para a Gestão de Risco nas contratações	60
Figura 7 – Experiência em Auditoria Independente como fator favorável ao desempenho dos trabalhos	61
Figura 8 – Experiência em Auditoria Independente como fator favorável ao desempenho dos trabalhos	62
Figura 9 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil – Conta Caixa	64
Figura 10 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil - Bancos (inclusive Aplicações Financeiras no Ativo Circulante)	65
Figura 11 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil - Estoques, tributos a recuperar e outras contas do Ativo Circulante	66
Figura 12 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil	66
Figura 13 – Motivos Inabilitação – Deficiência na apresentação da Informação Contábil	67
Figura 14 – Motivos Inabilitação – Não atendimento às Diligências remetidas pela CATC da UFRN	68
Figura 15 – Não atendeu os índices mínimos exigidos em Edital após retorno das diligências	70
Figura 16 – Opinião sobre o resultado dos trabalhos – Coordenador de fiscalização de obras	71
Figura 17 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos	71
Figura 18 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos	72
Figura 19 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos	73
Figura 19.1 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos	73
Figura 20 – Percepção do comportamento dos agentes da Administração após a CATC	74
Figura 20.1 – Percepção de licitante	75
Figura 20.2 – Percepção de licitante	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quantidade de Licitantes objeto de análise contábil pela Comissão de Apoio Técnico da UFRN	48
Tabela 2 – Teste dos Sinais para o Índice de Liquidez Corrente	80
Tabela 3 – Teste dos Sinais para o Índice de Liquidez Geral	81
Tabela 4 – Teste dos Sinais para o Índice de Solvência Geral	83
Tabela 5 - Teste de Wilcoxon para o Índice de Liquidez Corrente	86
Tabela 6 - Teste de Wilcoxon para o Índice de Liquidez Geral	87
Tabela 7 - Teste de Wilcoxon para o Índice de Solvência Geral	88
Tabela 8 – Resumo dos achados	89

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Listagem das Empresas Revisadas pela Comissão de Apoio Técnico Contábil	43
Quadro 2 – Resumo sobre os Entrevistados	45
Quadro 3 – Obras do REUNI orçamento das obras em R\$ mil – Pactuado vs disponibilizado	52

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

APF	Administração Pública Federal
AGU	Advocacia-Geral da União
AC	Ativo Circulante
ANC	Ativo Não Circulante
CATC	Comissão de Apoio Técnico Contábil da Universidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
COI	Comitê Olímpico Internacional
CF	Constituição Federal
DOP	Desenho de Organizações Programáticas
DMP	Diretoria de Material e Patrimônio
FOC	Fiscalização de Orientação Centralizada
GAO	<i>Government Accountability Office</i>
LC	Índice de Liquidez Corrente
LG	Índice de Liquidez Geral
SG	Índice de Solvência Geral
IN	Instrução Normativa
IFRS.....	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
MF	Ministério da Fazenda
MPS	Ministério da Previdência Social
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MPG	Ministério Público Federal
NPG	<i>New Public Governance</i>

NPM *New Public Management*

OPM *Office for Public Management*

PC Passivo Circulante

PNC Passivo Não Circulante

PGP Políticas de Gestão Pública

PROAD Pró-reitoria de Administração

RLP Realizável a Longo Prazo

RDC Regime Diferenciado de Contratações Públicas

SICAF Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores

CIPFA *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*

TCU Tribunal de Contas da União

TCE/SP Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

UFRN Universidade Federal do Rio Grande do Norte

SUMÁRIO

SUMÁRIO	14
1 INTRODUÇÃO	16
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2 OBJETIVOS DA DISSERTAÇÃO	20
1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO	23
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	26
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	28
2.1 GOVERNANÇA E GESTÃO DE RISCO DAS AQUISIÇÕES	28
2.2 TEORIA INSTITUCIONAL: INSTITUCIONALIZAÇÃO E ISOMORFISMO INSTITUCIONAL	31
2.3 PROCESSOS LICITATÓRIOS NO BRASIL E QUALIFICAÇÃO ECONÔMICO-FINANCEIRA	35
2.4 INDICADORES FINANCEIROS EM ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	37
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	40
3.1 ESCOLHAS METODOLÓGICAS.....	40
3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	42
3.3 PROCEDIMENTOS PARA REGISTRO DOS DADOS	45
3.4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	46
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	49
4.1 FATORES RELACIONADOS À CONSTITUIÇÃO DA COMISSÃO	49
4.2 O OBJETIVO DO TRABALHO DA COMISSÃO E A GESTÃO DE RISCO NAS AQUISIÇÕES	56
4.2.1 ANÁLISE ACERCA DO CONTEÚDO DOS PARECERES TÉCNICOS EMITIDOS PELA COMISSÃO	60
4.3 COMPORTAMENTO DOS INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS APÓS EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DA COMISSÃO	66
4.3.1 PERCEPÇÃO DOS ENTREVISTADOS ACERCA DA EFETIVIDADE DOS TRABALHOS DA CATC	67
4.3.2 TESTES ESTATÍSTICOS	72
4.3.2.1 TESTE DOS SINAIS.....	75
4.3.2.2 TESTE DE WILCOXON	81
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	86
REFERÊNCIAS.....	91
APÊNDICE A	101
APÊNDICE B.....	103
APÊNDICE C	105

APÊNDICE D106

APÊNDICE E.....107

ANEXO I108

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, apresenta-se a contextualização e definição do problema, os objetivos, geral e específicos, bem como a formulação da tese, a justificativa e a relevância da pesquisa realizada.

1.1 Contextualização e Problema de Pesquisa

Em 2013, por meio da Ata nº 9, do Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU), foi aprovado o Plano de Controle Externo, contemplando ações que impactam diretamente nos objetivos estratégicos do Plano Estratégico do TCU relacionados aos processos finalísticos do exercício do controle externo daquele órgão. Entre os objetivos estratégicos estabelecidos no plano, destaca-se aquele ligado à intensificação de ações que promovam o aprimoramento de ações de controle voltadas à melhoria do desempenho da Administração Pública. Ainda segundo o plano, impacta o objetivo supra, a ação decorrente da avaliação da governança e da gestão nas universidades públicas federais e nos institutos federais de Educação, Ciência e Tecnologia, nos setores de pessoal, de tecnologia da informação e de aquisições (BRASIL, 2014).

Segundo documento reportado em BRASIL (2013), no tocante à Governança, desde 2007, o TCU vem fazendo trabalho de teor semelhante na área de Tecnologia da Informação (Perfil GovTI), contribuindo para otimização do desempenho das organizações avaliadas. O levantamento de governança das aquisições foi realizado por este órgão de controle, por meio de questionário baseado no Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GesPublica) e em modelos internacionais aplicados à governança e à gestão de aquisições, tais como o publicado pela Federação Internacional de Contadores (*Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective*) e o utilizado pelo órgão responsável pela Auditoria, Avaliações e Investigações do Congresso dos Estados Unidos, o *Government Accountability Office* (GAO), Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos da América através da Estrutura para Avaliar a Função de Aquisição nas Agências Federais (*Framework for Assessing the Acquisition Function at Federal Agencies*).

Em consonância com esta linha de ação foi realizado um conjunto de auditorias, na forma de Fiscalização de Orientação Centralizada (FOC), com objetivo de avaliar se as práticas

de governança e de gestão de aquisições públicas adotadas pela Administração Pública Federal estão de acordo com a legislação aplicável e aderentes às boas práticas de governança e gestão. Segundo Brasil (2015), governança das aquisições compreende essencialmente o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão das aquisições, com objetivo de que as aquisições agreguem valor ao negócio da organização, com riscos aceitáveis.

Segundo publicação em seu portal eletrônico (Fundamentos de governança), o Tribunal de Contas da União afirma que a governança no setor público pode ser analisada sob quatro perspectivas: (1) Centro de Governo, Sociedade e Estado; (2) Políticas Públicas, Entes Federativos e Esferas de Poder; (3) Corporativa/Organizacional (aplicada a órgãos e entidades); e (4) Intraorganizacional (aplicada a aquisições, TI, pessoas...).

Enquanto a primeira perspectiva define as regras e os princípios que orientam a atuação dos agentes públicos e privados regidos pela Constituição e cria as condições estruturais de administração e controle do Estado, a segunda se preocupa com as políticas públicas e com as relações entre estruturas e setores, incluindo diferentes esferas, poderes, níveis de governo e representantes da sociedade civil organizada, a terceira garante que cada órgão ou entidade cumpra seu papel e a quarta perspectiva, a que direciona a presente dissertação, reduz os riscos, otimiza os resultados e agrega valor aos órgãos ou entidades.

Nesse sentido, com base no Art. 2º, II, da Resolução-TCU 247/2011, pode-se entender governança das aquisições como o conjunto de diretrizes, estruturas organizacionais, processos e mecanismos de controle que visam a assegurar que as decisões e as ações relativas à gestão das aquisições estejam alinhadas às necessidades da organização, contribuindo para o alcance das suas metas.

Inserida nesse cenário, caracterizando o estudo de caso, a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) é uma instituição Federal de Ensino Superior, vinculada ao Ministério da Educação, que tem por finalidade a prestação de serviços educacionais. Baseando-se no resultado do trabalho realizado pelo TCU e em Normatização estabelecida pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão o qual em sua Instrução Normativa Nº 5, de 26 de maio de 2017, que dispõe sobre as regras e diretrizes do procedimento de contratação de serviços no âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, a UFRN por intermédio da Pró-reitoria de Administração (PROAD) e sua Diretoria de Material e Patrimônio (DMP) com o apoio da Secretaria de Gestão de Projetos, vem realizando um

projeto de governança com o foco na melhoria dos processos de aquisições, objetivando um maior controle dos processos institucionais da Universidade.

Em 2017, a partir de observação realizada em reunião de planejamento ocorrida em 6 de novembro daquele ano, que teve como intuito a implementação de políticas de governança e gerenciamento de risco da UFRN, observou-se que a perspectiva de estruturar a governança das aquisições partiu das recomendações emanadas pelo TCU. Naquela ocasião foi constatado pelo referido órgão fiscalizador que a universidade estaria enfrentando deficiências na implementação de mecanismos e práticas de governança na área de aquisições.

O tema gerenciamento de riscos nas contratações é motivo de preocupação do Tribunal de Contas da União (TCU), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), da Advocacia-Geral da União (AGU), do Ministério da Previdência Social (MPS), do Ministério da Fazenda (MF), do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (TCE/SP) e do Ministério Público Federal (MPF) que, em conjunto, juntaram esforços para conseguir maior segurança nas contratações do poder público, nos termos do Acórdão nº 1214/2013-Plenário, do qual resultou a Instrução Normativa nº 6, de 23 de dezembro de 2013, que alterou significativamente a Instrução Normativa nº 2/2008, mais tarde substituídas pela IN nº 5/2017 (BRASIL, 2017).

Dando suporte teórico a esse ambiente, ao ressaltar o papel da influência normativa nos processos organizacionais, notadamente relacionado ao aspecto de tomada de decisão, Tolbert e Zucker (1999) mencionam a teoria institucional como sendo uma precursora importante e distintiva ao repertório de perspectivas e abordagens para explicar uma estrutura organizacional.

Segundo Guarido Filho (2008), a inserção da perspectiva institucional de análise no campo dos estudos organizacionais é expressiva em termos quantitativos e no aspecto teórico. Desde os estudos pioneiros de Phillip Selznick, nas décadas de 1940 e 1950, até trabalhos desenvolvidos posteriormente, como os de Meyer; Rowan, 1977; Zucker, 1977 ; Dimaggio e Powell, 1983; Dimaggio e Powell, 1991 e Scott, 1995, 2001, em comum entre seus achados, está a importância que emprestam à relação entre a organização e o ambiente, ambos entendidos como entidades culturais, e o caráter limitativo que atribuem às abordagens racionais instrumentais (Dimaggio e Powell 1991). Destaca-se, assim, a relevância do plano cultural para indivíduos, grupos e organizações, expresso na forma de instituições, padrões de comportamento, normas, valores, crenças e pressupostos (MACHADO-DA-SILVA *et al*,

2003).

Meyer e Rowan (1977) contribuíram com a disseminação dos conceitos de institucionalização, que está relacionado ao fenômeno por meio do qual os processos, as obrigações ou as atualidades sociais surgem para assumir um status de “regra” no pensamento e nas ações sociais. Para os autores, as instituições envolvem de maneira inevitável, obrigações normativas e geralmente entram na vida social primeiramente como fatos a serem levados em conta pelos atores.

A institucionalização da UFRN no que diz respeito à Governança das aquisições, a qual se politizou através de Políticas de Gestão de Risco e vem sendo implementada na universidade como diretriz das medidas de gerenciamento de risco, proporciona uma crítica ao trabalho desenvolvido pela Comissão de Apoio Técnico Contábil da Universidade (CATC), cujo principal objetivo é garantir a eficácia na contratação e aquisição no que se refere à qualificação econômico-financeira das empresas licitantes nesta Instituição de Ensino Superior, através da análise crítica de seus demonstrativos contábeis.

Atualmente, a legislação que trata das Licitações e Contratos, sendo a principal fonte Normativa, a Lei nº 8.666/93, estabelece em seu 27º Artigo, que os órgãos da Administração Pública deverão exigir das empresas licitantes, entre outros documentos, para fins de comprovação da sua saúde financeira - a chamada Qualificação Econômico-Financeira, Tais índices são calculados com base nas informações contábeis, apresentadas pelas empresas licitantes nos seus envelopes de habilitação, ou no caso de Licitação na modalidade Pregão ou Regime Diferenciado de Contratação de forma eletrônica, através do Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores (SICAF). A referida Lei não exige que esses demonstrativos sejam auditados, por empresa de auditoria independente.

Formalizada através de Portaria Interna da PROAD, no ano de 2015, atualmente vigente pela Portaria de nº 1.908/17-R de 06 de setembro de 2017, a CATC da UFRN tem como finalidade verificar a qualificação econômico-financeira das empresas participantes de licitações na universidade, utilizando-se da análise das Demonstrações Contábeis dessas empresas para emissão de Parecer Técnico acerca das informações contábeis das empresas licitantes, dando suporte ao processo de aquisição e/ou contratação desta Autarquia Federal, buscando contribuir para uma crescente otimização na gestão das aquisições, consequentemente podendo mitigar riscos nas contratações no que se refere à qualificação econômico-financeira à luz da Lei nº 8.666 de 1993, concomitantemente ao processo de gerenciamento de risco nas

contratações atendendo à política de Governança das aquisições desenvolvida pela instituição.

Especificamente, pretende-se esclarecer nesta dissertação, em concordância com as verificações sobre governança das aquisições, gestão de risco nas aquisições e aos objetivos da administração pública, quais foram os fatores que resultaram na constituição da CATC, a qual visa o uso da informação contábil apresentada de maneira fidedigna pela iniciativa privada em prol do cumprimento dos objetivos da administração pública, possibilitando a coerência entre o que determina a Legislação no sentido de boa saúde econômico-financeira das licitantes e a consequente prestação do serviço ou fornecimento dos bens de forma eficiente.

A utilização de um trabalho que atua na análise contábil dos demonstrativos financeiros de empresas licitantes, a qual tem como objetivo a tentativa de mitigar o risco de informações contábeis distorcidas no ambiente de aquisições e contratações da Administração Pública, as características qualitativas da informação contábil, a prerrogativa constitucional de aquisição vantajosa por parte do poder público, somadas ao cenário de governança das aquisições na esfera federal motivaram a realização dessa pesquisa, a qual se destina a responder ao questionamento básico, caracterizado como questão-problema: Como a Administração Pública Federal pode se utilizar do Trabalho de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios, como mecanismo de Governança das Aquisições?

Pretendeu-se alcançar os seguintes objetivos específicos: (1) Como surgiu a perspectiva de se criar uma equipe técnica para analisar, exclusivamente, a qualificação econômico-financeira das empresas licitantes da UFRN? (2) Qual o trabalho realizado pela comissão e qual o teor dos apontamentos acerca das demonstrações contábeis das empresas participantes de licitações na UFRN evidenciadas nos Pareceres emitidos pela Comissão? (3) Existe indicativo de efetividade dos trabalhos realizados pela comissão?

1.2 Objetivos da Dissertação

Para contextualizar a situação problema que caracteriza esta pesquisa, é indispensável tecer comentários acerca do caráter normativo que norteia o processo licitatório de uma forma geral e sobre aspectos das características qualitativas da informação contábil. A Lei 8.666 de 1993 determina que a exigência de índices deverá ser voltada para à demonstração da

capacidade financeira do licitante com vistas aos compromissos que terá que assumir caso lhe seja adjudicado o contrato.

Inicialmente, foi observado através dos dados coletados no portal eletrônico comprasp governamentais, a disparidade dos indicadores apresentados por algumas empresas quando comparados com empresas do mesmo ramo de atividade econômica, também participantes dos certames. Outro fato observado foi a ausência de Relatório de Auditores Independentes na documentação de habilitação remetida por cada licitante, essas evidências tornam-se preocupantes considerando também a relevância das aquisições no setor público, que em conformidade com o entendimento de Ribeiro e Inácio Junior (2014), uma vez que estão associadas a múltiplos objetivos (como a eficiência da máquina pública, a melhoria na prestação de serviços públicos à sociedade, o fomento a setores específicos, o estímulo à inovação tecnológica, dentre outros).

Baseando-se nas características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, relevância e representação fidedigna, emanadas na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro traduzida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – CPC 00, e pautado na perspectiva de Trussel (2003), o qual sugere que a manipulação contábil pode ser definida como o caso em que os gestores de uma instituição distorcem intencionalmente as informações financeiras para que possam representar favoravelmente o seu desempenho financeiro, a Comissão foi criada para validar a informação contábil apresentadas pelas empresas licitantes, para fins de qualificação econômico-financeira, exigida na fase de habilitação nos processos licitatórios, após o órgão da Administração Pública Federal ter percebido indícios de manipulação dessas informações por parte das empresas licitantes com o intuito de atender aos indicadores econômico-financeiros exigidos nos editais dos certames, fato que ocasionou em diversos descumprimentos contratuais no referido órgão público.

Assim, com base nas considerações que foram expostas, o objetivo desta dissertação está caracterizado de forma resumida na figura que segue:

Figura 1 - Informações que caracterizam o objetivo do estudo

1 - Governança das aquisições

Aspectos de gestão de risco e políticas de governança das aquisições da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

2 - Lei Geral de licitações

Exigência de indicadores econômico-financeiros mínimos das empresas licitantes
--

3 - Qualidade da informação contábil

Características da Informação emanadas no CPC 00
--

4 - Mecanismo utilizado pela Administração Pública Federal para validação das informações contábeis que são base para cálculo dos indicadores exigidos por Lei

Criação de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil na UFRN

Fonte: Elaborada pelo autor

Todos os pontos elencados na contextualização da problemática até aqui, corroboram com o objetivo geral desta pesquisa, a qual de maneira exploratória busca examinar como a Administração Pública Federal pode se utilizar do trabalho de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios, como mecanismo de Governança das Aquisições.

Baseando-se no objetivo geral, este estudo pretende especificamente:

- Entender o surgimento da perspectiva de se criar uma equipe técnica para analisar exclusivamente, a qualificação econômico-financeira das empresas licitantes da UFRN, buscando quais os fatores que motivaram a constituição de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios na UFRN.
- Examinar os procedimentos técnicos aplicados pela Comissão para detecção de situações que caracterizem uma possível apresentação de informações contábeis não fidedignas e a percepção dos agentes da administração envolvidos no setor aquisições e licitações acerca dos resultados dos trabalhos desenvolvidos por esta equipe de profissionais.

- Descrever o trabalho realizado pela comissão, analisando o teor do conteúdo dos apontamentos evidenciados nos Pareceres Técnicos emitidos pela CATC e examinar se há características de efetividade nos trabalhos que vem sendo desenvolvidos.

1.3 Justificativa e Contribuição do Estudo

A Constituição Federal (CF) de 1988 em seu 37º artigo, inciso XXI, instrumento Legal dá respaldo legal ao processo de aquisições e alienações pela Administração Pública em geral. Segundo a CF, as contratações e aquisições serão realizadas mediante processo de licitação pública, objetivando assegurar a isonomia de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica-financeira indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

As licitações para aquisição de bens e contratações de serviços pelo setor público são reguladas pela Lei 8.666/93, a qual intrinsecamente, simula condições de mercado estabelecidas para definir o modelo ideias de concorrência. Assim, segundo Herrmann (1998), a racionalidade dos agentes públicos é pressuposta como ilimitada, o produto é padronizado, busca-se a participação do maior número de concorrentes e tem-se como critério de escolha o preço do produto. Estas três características vão, em tese, propiciar o desfrute das vantagens de mercado. Como observado por Costa (1994), a licitação parte do princípio que nenhum fornecedor tem condições de influenciar no mercado. Outro fator relevante que caracteriza o dispêndio de recurso na esfera pública é o fato de a empresa, via de regra, necessitar executar o serviço ou parte dele (através de medição) para então fazer jus ao pagamento, fato que faz referência aos estágios da despesa pública, empenho (contrato), liquidação (prestação do serviço ou fornecimento do bem) e pagamento.

O processo de aquisições e contratações de diversos órgãos da Administração Pública Federal, desde então, vem passando por reestruturação organizacional, galgando implementação de melhores práticas de Governança das aquisições. Segundo Brasil (2015), a governança das aquisições é a aplicação desses princípios e práticas com enfoque na função aquisição das organizações.

Considerando o viés normativo do instrumento regulatório das Licitações Públicas (Lei Geral de Licitações) e consoante ao entendimento de Grossman e Stiglitz (1980), de que a informação é comunicação de conhecimento, de uma avaliação e seleção de algo ou alguém, que está sempre relacionada a algum tipo de redundância ou ruído ao longo do seu processo de

formação e transmissão. Logo ao associar a necessidade de informação de qualidade oriunda das empresas que prestarão serviços ou fornecerão bens à UFRN, ao objetivo das boas práticas de Governança das aquisições, com foco no gerenciamento de riscos norteado pelas diretrizes da Instrução Normativa (IN) 5 do MPOG tem-se a justificativa deste Estudo.

Os achados serão relevantes por se tratar da exploração de uma área que carece de estudos. Pouco se tem no arcabouço científico estudos que verificam Análise das Demonstrações Contábeis vinculando as informações publicadas por empresas privadas à necessidade da Administração Pública Federal ou da Administração Pública como um todo. Nessa Dissertação, a Administração Pública é representada por Instituição de ensino superior, o resultado do trabalho da Comissão objeto desse estudo é a contribuição de forma acentuada que a Análise das Demonstrações Contábeis fornece para uma melhor seleção do fornecedor em processos licitatórios, contribuindo para a gestão de riscos nas aquisições/contratações no setor público, neste caso na UFRN.

Os resultados poderão explicar a natureza comportamental das distorções constatadas nos demonstrativos contábeis analisados, o qual envolve os problemas advindos do comportamento oportunista do indivíduo, distorções presentes nos demonstrativos na ocasião da possibilidade de habilitação das empresas no processo licitatório.

Além disso, a relevância da presente pesquisa pode ser justificada pela contribuição ao conhecimento do que atualmente vem sendo praticado contabilmente pelas empresas participantes de licitações públicas, no âmbito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte e conseqüentemente na disseminação de o que seriam as práticas contábeis mais adequadas dessas empresas considerando as deficiências apontadas nos Pareceres Técnicos.

Do mesmo modo, para que os resultados da análise da situação financeira da empresa possam refletir a realidade da empresa, a Administração da universidade entendeu como imprescindível que os dados constantes dos demonstrativos apresentados pelas empresas, fossem analisados por equipe técnica especializada, visando que esses dados, estejam apresentados de acordo com o que preza a Estrutura Conceitual para Elaboração de Relatórios Contábeis-Financeiros, de forma a atender as características fundamentais da informação contábil, que são prerrogativas da estrutura conceitual – CPC 00, notadamente a representação fidedigna.

Pesquisas desse tipo são relevantes porque, conforme afirmam West e Carnegie (2010, p. 203), a extensão da aplicação da contabilidade por competência em organizações do setor

público representa uma nova fronteira da prática contábil. Para os autores, “tais configurações fornecem oportunidades para a observação e análise do desenvolvimento de técnicas contábeis”. Isso, pois, nesse cenário a investigação se localiza também nas Demonstrações Contábeis apresentadas pelas empresas licitantes na fase de habilitação econômico-financeira.

Em síntese, este estudo difere-se dos demais, por realizar uma explanação acerca dos fatores que resultaram na constituição de uma estrutura profissional contábil, através de uma Comissão na UFRN, que subsidia o processo de aquisições dessa universidade, contribuindo com a gestão de risco das aquisições, a qual é norteada pela governança das aquisições, esta última, amparada cientificamente pela teoria institucional.

Além disso, o presente estudo possibilitará descrever o trabalho realizado pela CATC e examinar o teor do conteúdo dos pareceres técnicos resultantes das análises desenvolvidas por esta equipe técnica.

Este trabalho é relevante, por não ter sido verificado estudos exploratórios na literatura contábil nacional, que tenham utilizado diferentes métodos de coleta e análise de dados, objetivando a descoberta de fatores que impulsionaram a implementação de um mecanismo de redução de risco de contratações em órgão público Federal, através da criação de uma comissão técnica de profissionais contábeis, que também tenha verificado o conteúdo dos pareceres técnicos emitidos como resultado dos trabalhos realizados e realizado análise quantitativa por estatística inferencial nos dados contábeis apresentados por empresas cujo a contabilidade é privada.

As contribuições estão relacionadas à:

- a. Disseminação do conhecimento da relação entre a contabilidade de empresas que participam de licitação e o tratamento crítico sob a ótica de um órgão público que se utiliza de uma comissão técnica contábil para revisar as informações contábeis apresentadas por essas empresas na fase de habilitação nos processos licitatórios;
- b. A utilização da análise da contabilidade de empresas privadas para otimização dos processos de aquisições e contratações, contribuindo para uma estrutura de gerenciamento de risco, atendendo para as políticas de governança de aquisições e

dando suporte ao preceito constitucional de uma contratação mais vantajosa para o órgão público.

Em síntese sobre a temática, é relevante destacar que as aquisições e/ou contratações no Setor Público são efetivadas com vistas a garantir o funcionamento da máquina pública e a prover serviços à sociedade, nas mais diversas áreas, tais como educação, saúde, segurança, energia e infraestrutura. É possível dizer que as despesas com compras de custeio (como compra de material de escritório e contratação de serviços de terceiros) ou com compras de capital (como compra de máquinas e contratação de obras de infraestrutura) realizadas pelo setor público têm um impacto importante do ponto de vista do desenvolvimento de um país (UYARRA; FLANAGAN, 2010), portanto, estudar compras governamentais é impulsionar o interesse pelo desenvolvimento social.

1.4 Organização do trabalho

A presente dissertação está dividida em cinco capítulos, distribuídos da seguinte forma: o Capítulo 1 tem cunho introdutório e apresenta o problema de pesquisa, os objetivos, geral e específicos, a serem alcançados, as justificativas e as contribuições do estudo.

O Capítulo 2 é dedicado a fundamentação teórica do trabalho. Está subdividido em quatro tópicos. O primeiro apresenta um histórico e os conceitos de Governança e gestão de risco das aquisições. No segundo trata-se do Teoria Institucional e sua aplicabilidade aos trabalhos que envolve contabilidade, os conceitos de institucionalização e isomorfismo. No terceiro e no quarto tópico é abordado comentários acerca dos Processos Licitatórios no Brasil, no que se refere à Qualificação Econômico-financeira discutindo a relação com os Indicadores financeiros exigidos e tratando de outros indicadores que pode caracterizar o desempenho econômico-financeiro da empresa em Análise das Demonstrações Contábeis.

No Capítulo 3 são apresentados os procedimentos metodológicos. Descreve-se as escolhas metodológicas, o procedimento de coleta e registro, análise e interpretação dos dados.

No Capítulo 4 apresentam-se os resultados acerca dos fatores relacionados à constituição da Comissão, análise do conteúdos dos Pareceres Técnicos emitidos pela CATC, a percepção dos entrevistados acerca dos trabalhos desenvolvidos por esta Comissão, os resultados da estatística não-paramétrica, apresentando como resultado a caracterização de possível efetividade do trabalho da CATC e por fim, a compilação dos achados cujo conteúdo

evidencia a contribuição do trabalho da Comissão como contribuição à Gestão de Riscos nas Aquisições da Universidade, conseqüentemente à Governança das Aquisições na Administração Pública Federal.

No Capítulo 5 apresentam-se as conclusões, limitações e recomendações para novos estudos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresentam-se as definições de Governança das Aquisições e Gestão de Risco nas contratações. Aborda-se a Teoria Institucional com ênfase nos fundamentos dos mecanismos do Isomorfismo Institucional, bem como os diferentes entendimentos acerca dos conceitos de institucionalização. Dentre os pontos abordados neste capítulo, encontra-se os Processos Licitatórios no Brasil, com destaque para a fase de habilitação econômico-financeira e os indicadores financeiros em Análise das Demonstrações Contábeis, notadamente aqueles exigidos pela Lei Geral de Licitações.

2.1 Governança e gestão de risco das aquisições

Há aproximados 40 anos, as administrações públicas ao redor do mundo foram submetidas a expressivas mudanças em suas políticas de gestão e no desenho de suas organizações, as então denominadas Políticas de Gestão Pública (PGP's) e Desenho de Organizações Programáticas (DOP's). Essas reformas gerenciais, segundo Secchi (2009) passaram a consolidar novos discursos e práticas caracterizadas como sendo do setor privado, usadas como benchmarks no setor público, em suas diversas esferas de governo.

Mais tarde, Christopher Hood (1991) codificou a natureza da Nova Administração Pública (New Public Management – NPM). Segundo Osborne (2006), parecia provável naquela época, dentro da comunidade de pesquisa anglo-americana, que a NPM era um novo paradigma, o autor considerou que a NPM foi um estágio transitório na evolução da Administração Pública tradicional para o que é chamado de Nova Governança Pública (New Public Governance - NPG).

Em explanação sobre um contexto histórico de Governança (AGUILERA e CUERVO-CAZURRA 2009, p. 377), citam que o primeiro código de Governança foi editado em 1978 nos Estados Unidos e que o segundo veio a ser editado, onze anos mais tarde (1989) em Hong Kong. Em 1992, o Reino Unido criou o seu Cadbury Committee (1992), definindo Governança como “um sistema pelo qual as organizações são dirigidas e controladas”.

Nos anos seguintes, de acordo com levantamento realizado (BRSAIL, 2014), evidencia-se a publicação de outros trabalhos, como o estudo nº 13- Boa Governança no setor público, da Federação Internacional de Contadores, a International Federation of Accountants (IFAC)

(2001), que resultou no estabelecimento dos princípios básicos para boas práticas de Governança: transparência, integridade e prestação de contas. Na mesma perspectiva, o Gabinete Nacional de Auditoria da Austrália (2003), com o guia de melhores práticas para a Governança no setor público, em que ratifica os princípios preconizados pela IFAC (2001) e acrescenta: liderança, compromisso e integração. Essa tendência de tornar o setor público mais eficiente e ético foi reforçada pela publicação conjunta pelo Instituto de Finanças Públicas e Contabilidade e pelo Escritório de Gestão Pública (2004) com o guia de padrões de boa Governança para serviços públicos, divulgado no sítio eletrônico oficial do The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA.

Conforme compilação realizada pela IFAC (2013), The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) e Office for Public Management (OPM), organizações como a Comissão Independente de Boa Governança no Setor Público; o Banco Mundial; e o Instituto de Auditores Internos, concordaram que, para melhor atender aos interesses da sociedade, é importante garantir o comportamento ético, íntegro, responsável, comprometido e transparente da liderança, controlar a corrupção, implementar efetivamente um código de conduta e de valores éticos, observar e garantir a aderência das organizações às regulamentações, códigos, normas e padrões; garantir a transparência e a efetividade das comunicações; balancear interesses e envolver efetivamente os stakeholders (cidadãos, usuários de serviços, acionistas, iniciativa privada). (BRSAIL, 2014).

Na visão de Peters (2013), o termo Governança passou a ser usado comumente no meio acadêmico e nas discussões acerca da forma como o setor público e outras instituições gerenciam a si mesmos, e de suas relações com a sociedade em um espectro mais amplo. Para o referido autor, o significado fundamental da Governança é: “dirigir a economia e a sociedade visando objetivos coletivos”. Nesse sentido, aplica-se a Governança das aquisições, como sendo o conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão das aquisições, com objetivo de que as aquisições agreguem valor ao negócio da organização, com riscos aceitáveis.

Segundo Matias-Pereira (2010) os resultados das análises das motivações que permitiram a concepção e a aplicação da governança corporativa no setor público estão relacionados com as sérias dificuldades que a administração pública tem para tornar efetivas as suas ações, que em geral são morosas e inflexíveis, o que reflete na qualidade dos serviços públicos ofertados à população. O autor argumentou, na oportunidade, que o maior desafio a

ser superado pelo governo brasileiro, em parceria com o setor privado e o terceiro setor, é a consolidação e institucionalização do processo de governança pública no país.

Para o TCU, A boa governança no setor público pressupõe a observância de um conjunto de diretrizes, entre as quais: Definir claramente as funções das organizações; definir claramente as competências e as responsabilidades dos membros das instâncias superiores de governança; ter, e usar, estruturas de aconselhamento, apoio e informação de boa qualidade; certificar-se de que um sistema eficaz de gestão de risco esteja em operação; e Garantir a *accountability*, corroborando com essa afirmativa, Roberts e Scapens (1985) ratificam que o que seria necessário para preencher a lacuna nessa abordagem da administração pública à prestação de contas é um arcabouço conceitual que se baseia em outras ciências sociais, mas toma como foco a própria relação de responsabilidade (*accountability*). Tal estrutura foi desenvolvida por Gray e Jenkins (1993) no início dos anos 80 e vem sendo usada em pesquisas sobre gestão pública.

Governança das aquisições tem por objetivo alinhar as políticas e as estratégias de gestão das aquisições às prioridades do negócio da organização em prol de resultados, assegurar a utilização eficiente dos recursos, otimizar a disponibilidade e o desempenho dos objetos adquiridos, mitigar riscos nas aquisições e assegurar o cumprimento dos papéis e das responsabilidades, e a transparência dos resultados na função aquisição. (BRASIL 2015).

Com respeito à distinção entre governança e gestão das aquisições, cabe frisar: não são sinônimos, embora sejam complementares e interdependentes. Governança refere-se à definição do que deve ser executado (direção), e gestão refere-se à forma como as executa. Diversas organizações preconizam que uma boa prática de governança é estabelecer política (diretrizes) para a gestão de riscos (inclusive das aquisições). Entretanto, a implementação dessa política não é função da governança, e sim da gestão. Já o controle da gestão é função da governança, ou seja, a gestão deve ser monitorada quanto ao cumprimento das diretrizes estabelecidas e quanto aos resultados obtidos. (BRASIL 2015).

Os conceitos abordados neste tópico traduzem a relevância do monitoramento das demonstrações contábeis das empresas que se propõem, através de processos licitatórios, a fornecer bens e serviços à administração pública, fato este que contribui com a relevância deste estudo e justifica sua realização.

Para o órgão de controle externo da Administração Pública Federal, a gestão de risco é um mecanismo de governança que serve para reduzir o impacto negativo dos riscos sobre as

metas organizacionais, por meio da adoção de controles internos, concebidos e implementados pelo próprio gestor. Foi detectado por este órgão (TCU) a necessidade de melhoria nos mecanismos de governança das aquisições em diversos órgãos da Administração Pública Federal, algumas verificações dão suporte à ideia de utilização da comissão como mecanismo de controle interno, relacionado à gestão de riscos das aquisições que consequentemente é traduzido em boa prática de governança.

Ocorre que a legislação (Lei Geral de Licitações) exige um mecanismo de controle para mitigar o risco de descumprimento contratual, que é a exigência de indicadores mínimos para efeito de habilitação econômico-financeira. No entanto, percebida a limitação desse instrumento Legal, uma vez que constatado diversas situações de descumprimentos contratuais no órgão público objeto do presente estudo de caso, foi materializada uma comissão para verificação das informações apresentadas pelas licitantes, de modo que esse mecanismo complementasse a exigência legal já estabelecida (exigência de indicadores mínimos),

2.2 Teoria Institucional: Institucionalização e Isomorfismo institucional

Consoante a perspectiva de Currie (2009), a literatura sobre teoria institucional é complexa e diversificada. As variantes da teoria se originam de todas as disciplinas (por exemplo, economia, sociologia, ciência política, história e ecologia) com contribuições discutindo amplamente os “efeitos” ou “processos” de institucionalização. Nessa Dissertação, considera-se brevemente as contribuições sociológicas à teoria institucional, particularmente aquelas que residem nos subcampos da análise organizacional e do comportamento organizacional.

O conceito de “instituição”, segundo Peci (2006) vem sendo empregado há anos em estudos sociológicos e organizacionais. Entretanto, continua a ser um dos conceitos mais controversos em termos de concepção teórica e de aplicação prática. Everett Hughes foi um dos primeiros autores a empregá-lo. Para ele, a única ideia comum a todas as utilizações do termo tem a ver com alguma forma de estabelecimento ou com a permanência relativa de alguma forma social distinta (HUGHES, 1936). Este último define a instituição como um empreendimento social implementado de maneira esperada e permanente.

Segundo Burns e Scapens (2000) é a instituição é a suposição assumida de que as rotinas representam o comportamento apropriado para o grupo social específico, e as próprias rotinas

são a instanciamento local da instituição. Quanto mais amplamente e profundamente a instituição for aceita, maior a probabilidade de influenciar a ação e resistir à mudança.

DiMaggio e Powell (1983) destacou que cada vez mais essas mudanças são direcionadas pela burocratização, ao invés de serem direcionadas pela busca de eficiência ou eficácia das organizações. O processo de institucionalização tem homogeneizado as práticas das organizações, um exemplo clássico é a harmonização dos padrões contábeis e adoção de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) por empresas privadas. (Irvine, 2008; Guerreiro, Rodrigues e Craig, 2012; Judge, Li e Pinsker, 2010; Phang e Mahzan, 2017).

Alguns autores apontam fatores pelos quais as organizações não se mantêm estáticas, e por ocasião deles, passam por adaptações em suas rotinas e processos (ZONI, DOSSI e MORELLI, 2012), pode-se citar como exemplo, tendências econômicas, sociais, organizacionais (SCAPENS, 2006), a harmonização de normas (IRVINE, 2008) e a burocracia imposta pelos governos (TAGESSON, 2007).

As mudanças organizacionais ou os processos que originam essas mudanças tem atraído no decorrer dos anos, atenção de pesquisadores que exploram as questões de resistência e as consequências ocasionadas por essas mudanças (Lukka, 2007; Angonese e Lavarda, 2014). No campo da contabilidade, a transição da legislação nacional brasileira para a internacional (IFRS), tanto no processo de geração de informações de gestão para a tomada de decisões em busca de mais eficiência (Hassan, Rankin e Lu, 2014) quanto na realização dos demonstrativos financeiros disponibilizados aos usuários da informação contábil, são exemplos claros de aplicações da Teoria Institucional, pelo fato dessas mudanças serem influenciadas por normas e pressões externas (Irvine, 2008; Phang e Mahzan, 2017).

Seguindo essa perspectiva de mudanças, a Teoria institucional ganhou força e tem sido utilizada em diversos estudos. A referida teoria baseia-se na premissa de que as organizações influenciam e são influenciadas pelo contexto em que estão operando, tem sido amplamente utilizada no campo da contabilidade gerencial, principalmente sobre novas tecnologias da contabilidade para a gestão e sua implementação (Lukka, 2007). Além da literatura gerencial, Hassan, Rankin e Lu (2014) afirmam que essa teoria também é utilizada na pesquisa contábil financeira para compreender as influências nas estruturas internas das organizações.

Baseado nessa prerrogativa da Teoria Institucional que foi realizado o embasamento para o atual cenário de mudanças e adaptações da UFRN no que se refere às suas políticas de contratações e aquisições, essa dissertação buscou averiguar se o mecanismo de gestão de risco

implementado pela universidade, tem surtido efeito no que se refere a qualificação econômico-financeira das empresas licitantes e, conseqüentemente, como esse mecanismo tem contribuído para a governança das aquisições em órgão da Administração Pública Federal.

Segundo Meyer e Rowan (1977) nas sociedades modernas, estruturas organizacionais formais surgem em contextos altamente institucionalizados nos quais as organizações são incentivadas a incorporar práticas e procedimentos (análise criteriosa dos indicadores econômico-financeiros) definidos por conceitos racionalizados predominantes e institucionalizados na sociedade (assimetria da informação, fraude contábil, estrutura de governança corporativa, aplicada ao setor público nesse caso, gestão de riscos das aquisições, neste caso), para o autores, organizações que procedem dessa forma aumentam sua legitimidade e suas perspectivas de sobrevivência, independentemente da eficácia proporcionada pelas práticas e procedimentos adquiridos

DiMaggio e Powell (1983), apresentam posicionamento diferente de Meyer e Rowan (1977). Os primeiros autores defendem que organizações com tecnologias mal definidas ou com uma compreensão fraca de suas tecnologias geralmente procuram por modelos pré-existent e importam regras e práticas institucionalizadas. A partir desse processo de incorporação de regras e práticas institucionalizadas, os autores esperam que ocorram mudanças intraorganizacionais substantivas em conjunto com práticas cerimoniais, gerando maior homogeneidade entre as organizações e menos variação e mudança. No entanto, Meyer e Rowan (1977) defendem que a existência de fraco acoplamento entre práticas externas legitimadas e o comportamento organizacional interno faz, na verdade, com que as organizações sejam mais suscetíveis a variações internamente.

Para o desenvolvimento desta pesquisa, considerou-se o ambiente de institucionalização vivenciado pela Universidade: A politização da Governança das aquisições e a implementação de medidas de gerenciamento de risco das contratações e aquisições. Segundo DiMaggio e Powell (1983), existem três mecanismos por meio dos quais a mudança isomórfica, baseada na Teoria do isomorfismo institucional pode ocorrer, o mimético, o normativo e o coercitivo.

DiMaggio e Powell (1983) sugerem que o mecanismo mimético de isomorfismo institucional, de forma geral, é caracterizado por organizações que copiam estruturas e procedimentos internos adotados por outras organizações, ou seja, igualam-se a outras ou as superam geralmente por imitação.

Acerca do mecanismo coercitivo, ainda segundo DiMaggio e Powell (1983), ocorre em geral, quando fatores externos como política governamental e regulação exercem força nas organizações para que se adotem estruturas e procedimentos internos específicos, de acordo com esses autores, esse mecanismo resulta de pressões tanto formais quanto informais exercidas por organizações sobre outras dependentes das primeiras, bem como por expectativas culturais da sociedade na qual as organizações estão inseridas, o mecanismo coercitivo pode explicar a politização da Governança das aquisições como diretrizes para gestão de risco, notadamente através do Acórdão nº 2.622/2015 do TCU Plenário.

Em relação ao ambiente das instituições privadas, isomorfismo coercitivo é resultante das pressões formais e informais exercidas sobre uma organização por stakeholders. Reitera-se que segundo DiMaggio e Powell (1983) as fontes para coerção incluem as regulamentações governamentais e as pressões sociais, culturais e políticas exercidas sobre uma organização.

A exemplo dessa dissertação, Butler (2009) realizou estudo organizacional na área de Tecnologia da Informação (TI), o mesmo utilizou-se da Teoria Institucional e mencionou como exemplo a situação que os fabricantes de TI foram, durante vários anos, confrontados com diversos regulamentos que regem o design, a produção e desempenho de computadores e outros artefatos de TI. Resumidamente, este autor afirma que essas regulamentações enfocam os efeitos diretos da TI sustentável em todo o ciclo de vida do produto fazendo com que as fabricantes desse tipo de material se adaptem as pressões impostas pelos órgãos externos à instituições.

De acordo com DiMaggio e Powell (1983) o mecanismo normativo pode ser causado primeiramente pelo fenômeno denominado profissionalização, interpretada pelos autores como a luta coletiva de membros de uma ocupação para definir as condições e métodos de seu trabalho e estabelecer uma base e legitimação cognitivas para sua autonomia ocupacional. As universidades e instituições de treinamento profissional, segundo os autores, são vistas como importantes fontes para o desenvolvimento de normas organizacionais entre gestores e seus funcionários (ocasionalmente, a partir da criação da CATC, após comprovado o benefício para as aquisições da universidade, pode ser considerada uma fonte para o desenvolvimento de norma organizacional interna, podendo futuramente contribuir com o isomorfismo mimético em outras instituições).

O conceito de isomorfismo segundo Hawley (1968), é retratado como um processo restritivo que força uma unidade em uma população a assemelhar-se a outras unidades que lidam com o mesmo conjunto de condições ambientais.

Com relação aos processos de isomorfismo em geral, Machado-da-Silva e Fonseca (1996) mencionam que, aparentemente, a existência de comportamento isomórfico entre as organizações deve-se a uma postura de autodefesa adotada pelas organizações frente aos problemas para os quais ainda não há soluções próprias. Tal situação incentiva as organizações a adotarem condutas semelhantes devido à “similitude” que facilita as transações organizacionais por meio da incorporação de regras socialmente aceitas.

2.3 Processos licitatórios no Brasil e Qualificação Econômico-financeira

Segundo Barbosa (2009) a legislação brasileira no que concerne às licitações passou por várias transformações ao longo do tempo. O marco inicial foi o Decreto n.º 2.926, de 14 de maio de 1862, que tinha o objetivo de regulamentar as arrematações (fornecimento, construção ou conserto de obras públicas) dos serviços a cargo do Ministério da Agricultura, Comércio e Obras Públicas. O referido Decreto contempla a publicidade, o sigilo das propostas, igualdade entre participantes; elementos indispensáveis para as concorrências públicas.

Após o decreto de 1862 editaram-se algumas normas acerca do assunto, como a Lei n.º 2.221, de 30 de dezembro de 1909, a Lei n.º 3.232, de 5 de janeiro de 1917 (artigo 94), a Lei n.º 3.454, de 6 de janeiro de 1918 (Art. 170) e a Lei n.º 3.991, de 5 de janeiro de 1920 (Art. 731); até

chegar ao Decreto n.º 4.536, de 28 de janeiro de 1922, apresentado como o Código de Contabilidade Pública União, e o seu respectivo regulamento, Decreto n.º 15.783, de 08 de novembro de 1922.

Ainda segundo Barbosa (2009) somente com o advento da reforma da Administração Federal, de 1967, é que se iniciou a sistematização das licitações, estabelecendo-se normas gerais para o seu procedimento e preceitos particulares para suas espécies ou modalidades: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão, nos termos dos artigos 125 a 144 do Decreto-lei n.º 200 de 25 de fevereiro de 1967 e leis subsequentes.

As modalidades de licitação descritas pela lei nº 8.666/93 (Lei de Licitações e Contratos). São elas: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. Já o pregão foi instituído depois, por meio da lei nº 10.520 de 17 de julho de 2002 e regulamentado pelo decreto nº 3.555/2000. O pregão é uma modalidade de licitação própria para compra de bens e serviços comuns de qualquer valor.

Posteriormente, com a perspectiva de se propiciar um ambiente mais célere no que diz respeito à contratação das obras de grande vulto, a exemplo daquelas decorrentes dos grandes eventos esportivos que ocorreriam no país no ano de 2014, Copa do Mundo de Futebol e no ano de 2016, Jogos Olímpicos e Paraolímpicos do Comitê Olímpico Internacional (COI), que foi criada a Lei nº 12.462, de 04 de agosto de 2011 que “instituiu o Regime Diferenciado de Contratações Públicas (RDC) [...]” (BRASIL, 2011a, p.1), criticada por caracterizar uma maneira de afastar a incidência da Lei nº 8.666/1993 sobre as contratações públicas para realização desses eventos.

Os processos licitatórios dos quais a UFRN é interessada na contratação ou aquisição de bens, incluem exigências legais tais como as dispostas no artigo 31º da lei 8.883 de 1994, o qual dispõe que a exigência de índices limitar-se-á à demonstração da capacidade financeira do licitante com vistas aos compromissos que terá que assumir caso lhe seja adjudicado o contrato, vedada a exigência de valores mínimos de faturamento anterior, índices de rentabilidade ou lucratividade.

Segundo o artigo 5º da mesma lei, a comprovação da boa situação financeira da empresa será feita de forma objetiva, através do cálculo de índices contábeis previstos no edital e devidamente justificados no processo administrativo da licitação que tenha dado início ao certame licitatório, vedada a exigência de índices e valores não usualmente adotados para a correta avaliação de situação financeira suficiente ao cumprimento das obrigações decorrentes da licitação.

Estudos vêm sendo realizados no sentido de verificar as informações relacionadas à qualificação econômico-financeira de empresas participantes de processos licitatórios com órgãos públicos, no entanto não se observou na literatura revisada estudos acerca da implementação de equipe profissional como mecanismo continuado de amenização de risco de contratação.

Carneiro Junior *et al* (2015), realizaram um estudo que onde efetuaram uma análise crítica dos procedimentos licitatórios adotados pelo Poder Judiciário Paranaense com ênfase na

etapa de qualificação econômico-financeira visando o aumento da eficiência do processo, os autores concluíram o estudo (pesquisa-ação) de forma que o órgão público realizou implantação de nova matriz de requisitos para os editais de licitações para contratações de serviços e engenharia e obras civis constituídos na modalidade de Concorrência Pública. Foram incluídos indicadores que revelavam o Patrimônio Líquido já vinculado a outras licitações, a disponibilidade líquida patrimonial, o Patrimônio Líquido atualizado, indicadores de endividamento e ainda ajustes de acordo com a Lei nº 11.638/2007 quanto às Demonstrações Contábeis exigidas, sendo considerado as vedações do instrumento Legal (Lei Geral de Licitações) acerca da exigência de valores mínimos de faturamento anterior, índices de rentabilidade ou lucratividade.

No mesmo ano, Lima (2015) realizou estudo para investigar o impacto das deficiências apontadas nos relatórios de auditoria independente sobre os indicadores de qualificação econômico-financeira apresentados pelas concessionárias e permissionárias responsáveis pelo transporte público municipal de passageiros da cidade de São Paulo.

2.4 Indicadores financeiros em Análise das Demonstrações Contábeis

Os indicadores econômico-financeiros são cálculos efetuados com base nos demonstrativos contábeis das empresas. No processo de análise das demonstrações contábeis está inserida a análise desses indicadores econômico-financeiros, e estes dizem respeito à relação existente entre grupos, subgrupos e contas pertencentes às demonstrações contábeis que sejam úteis na análise da situação econômico-financeira da empresa, conforme Santos, Schimdt e Martins (2006).

Conforme afirmado por Sormunen (2012), os índices financeiros são divididos em: índices que evidenciam situação econômica, financeira e solidez. Os índices mais utilizados para evidenciar a situação econômica, financeira e de solidez, são os de estrutura de capitais, de liquidez e rentabilidade.

Há uma vasta literatura sobre grupos de indicadores para medir desempenho econômico-financeiro, conforme destacado por Castanheira (2017), pontua-se neste estudo os de (PANDIAN e NARENDHAN, 2015); (ROSS *et al*, 2015); (MARTINS *et al*, 2012); (MATARAZZO, 2010); (ASSAF NETO, 2010); (EHRHARDT e BRIGHAM, 2012);

(MÁLAGA, 2009); (SOUSA e ALMEIDA, 2006); (RAPPAPORT, 2001), os indicadores apresentados pelos autores, podem ser utilizados para o cálculo do valor do negócio, para avaliação do desempenho empresarial e para a gestão em geral da empresa. São apresentados benefícios e limitações acerca de sua utilização.

Para Silva (2013) e Lima (2015), os índices que visam fornecerem um indicador da capacidade da empresa pagar suas dívidas, ou seja que indicam a situação financeira da empresa são denominados indicadores de liquidez e se dividem em: Liquidez Corrente, Liquidez Seca, Liquidez Imediata, Liquidez Geral e Endividamento, e os índices que indicam a situação econômica são denominados indicadores de rentabilidade e se dividem em: Margem operacional sobre Vendas, Margem Líquida Sobre Vendas, Rentabilidade do Ativo Total e Rentabilidade do Patrimônio Líquido.

O governo utiliza a Análise de Balanços em ocasiões distintas. Matarazzo (2010) dá o exemplo dos processos licitatórios (concorrência aberta), onde provavelmente entre duas propostas semelhantes, vencerá a proposta da licitante que estiver em melhor situação financeira, segundo o mesmo, o governo acompanhará posteriormente a situação financeira da empresa vencedora da concorrência ao longo do desenvolvimento dos trabalhos para obter informações sobre o desempenho das empresas concessionárias de serviços públicos para saber o comportamento de sua situação econômico-financeira e suas políticas de desenvolvimento.

Carneiro Junior *et al* (2015), apresentaram como resultado do estudo que conduziram, acerca da implantação de nova matriz de requisitos para os editais de licitações para contratações de serviços e engenharia e obras civis constituídos na modalidade de Concorrência Pública. Foram incluídos indicadores que revelavam o Patrimônio Líquido já vinculado a outras licitações, a disponibilidade líquida patrimonial, o Patrimônio Líquido atualizado, indicadores de endividamento e ainda ajustes de acordo com a Lei nº 11.638/2007 quanto às Demonstrações Contábeis exigidas, caracterizando que os indicadores anteriormente exigidos pelo Tribunal não satisfaziam as necessidades daquele órgão público.

É importante destacar que existe limitação quanto a mensuração de desempenho de empresas somente através de indicadores cujo a base de cálculo é a Demonstração Contábil, a fim de solucionar a mencionada limitação, outras métricas foram sugeridas pela literatura. (MARTINS *et al*., 2012; MARTELANC *et al*.,2005) afirmam que a reorganização das Demonstrações contábeis é relevante para se extrair informações úteis.

Segundo Junior; Correia; Gimenes (2015) um indicador importante para medir o desempenho de uma instituição é a capacidade de geração de caixa no longo prazo, esse indicador é utilizado pelo método de Fluxo de Caixa Descontado para fins de avaliação de empresas ou *valuation*, sendo um indicador bastante aceito no mercado, mas que não vem sendo solicitado pela administração pública que caracteriza este estudo de caso,

O fato é que, embora se tenha constatado diversas outras possibilidades de mensuração de desempenho econômico-financeiro, através do cálculo de indicadores além daqueles previstos na Lei Geral de Licitações, não é objetivo dessa dissertação propor a exigência de indicadores adicionais através dos editais de licitações da administração pública, O objetivo desse estudo consiste no entendimento de como uma comissão criada com a finalidade de analisar os indicadores econômico-financeiros apresentados por empresas licitantes, contribui como mecanismo de governança das aquisições,

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, apresenta-se o delineamento da pesquisa, bem como o campo de estudo que caracteriza o estudo de caso, a população e amostra para os testes estatísticos e os procedimentos adotados para coleta, tratamento e análise dos dados qualitativos.

3.1 Escolhas metodológicas

Essa dissertação destina-se a examinar como a Administração Pública Federal pode se utilizar do trabalho de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios, como mecanismo de Governança das Aquisições na organização pesquisada, a partir da observação e interpretação dos fatos, sem a possibilidade de intervenção sobre os mesmos, podendo ser classificado como descritivo, segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006) estudos descritivos procuram especificar as propriedades, as características e os perfis importantes de pessoas, grupos, comunidades ou qualquer outro fenômeno que se submeta à análise.

A tipologia desta pesquisa se enquadra como exploratória. Matias-Pereira (2016) descreve que esse tipo de estudo é utilizado quando o pesquisador quer investigar tópicos onde existe pouco conhecimento. Além disso, a pesquisa exploratória envolve uma maior proximidade com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado, analisando os exemplos e estimulando sua compreensão.

A metodologia do presente estudo é caracterizada como qualitativa. Segundo Cassell (2018, p 2) há um crescente interesse nos usos e oportunidades oferecidos pela pesquisa através de métodos qualitativos. Ele enfatiza que esse tipo de pesquisa pode ser encontrada em muitas áreas diferentes, dentro da "Disciplina" de negócios, gestão e pesquisa organizacional, incluindo aqueles que eram tradicionalmente vistos fundamentados na objetividade, "fatos", números e quantificação, o autor cita como exemplo a pesquisa qualitativa em contabilidade (BOLL, 2014; LEE E HUMPHREY, 2006); empreendedorismo (DÍAZ GARCÍA E WELTER, 2011); finanças (KACZYNSKI, *ET AL.*, 2014; SALMONA, *ET AL.*, 2015).

Segundo Martins e Theóphilo (2007), “a avaliação qualitativa é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação dos fatos fenômenos” (p. 136). Visto que o presente estudo busca descrever, compreender e interpretar um fenômeno caracterizado pela constituição de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil e sua contribuição para a gestão de risco das

aquisições, consequentemente utilizada como mecanismo de governança, é possível classificá-lo como qualitativo.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa caracteriza-se como análise documental, bibliográfica e estudo de caso. Matias-Pereira (2010, p.72 e 73) considera pesquisa documental aquela realizada a partir de matérias que não receberam tratamento analítico, diferenciando-se da pesquisa bibliográfica, que envolve materiais já publicados constituídos de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na internet.

Sobre a utilização de estudos de caso, afirma que essa estratégia de pesquisa é o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, no qual os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente delimitados (YIN 2010). Ainda segundo este autor, com relação à realização de um estudo de caso único, pode ser justificada quando o caso representa uma situação crítica de uma teoria bem formulada.

Nessa circunstância, o estudo de caso único pode ser útil para determinar se as proposições da teoria são corretas ou se algum conjunto alternativo de explicações pode ser mais relevante; se o caso representa uma situação extrema ou peculiar; e se há a possibilidade de realizar um estudo de caso longitudinal, ou seja, o estudo de um mesmo caso único em dois ou mais pontos diferentes do tempo.

Destaca-se que o caso retratado nesta dissertação foi escolhido por situação peculiar, pois dentro do apanhado teórico de governança e gestão de riscos das aquisições, não foi identificado na literatura ou nos relatórios de auditorias dos órgãos de controle externo e interno, mecanismos com as mesmas características da comissão que servisse para reduzir o impacto negativo dos riscos sobre as metas organizacionais.

3.2 Procedimentos de coleta de dados

A coleta de dados se deu através da realização de entrevistas semiestruturadas junto a membros da Comissão de Apoio Técnico Contábil (dois professores, do total de seis que compõem a comissão), servidores da Universidade que direta ou indiretamente puderam contribuir com o atendimento aos objetivos desse estudo (Coordenadora do Departamento de Infraestrutura da Universidade, Diretor de Fiscalização de Obras, Pró-reitora Adjunta de Administração da UFRN, Pregoeiro/Presidente de RDC) e representante Legal de empresa participante de Processo Licitatório na UFRN. Houve observação em reunião inicial da comissão designada para implementação das políticas de Governança das Aquisições da UFRN, fato que contribuiu para o entendimento e para o senso crítico do ambiente estudado.

Com o objetivo de obter dados gerenciais sobre estrutura organizacional e gestão de processos, foi realizada análise documental com base no Estatuto da UFRN, Regimento Interno da Reitoria e Relatório de Gestão do exercício de 2014 e 2017 por terem sido os únicos relatórios de Gestão que abrangia maior parte do período de realização dos trabalhos da Comissão.

Os relatórios de Auditorias do TCU (acórdão 2749/2015-Plenário) e demais conteúdos disponibilizados pelo sítio “comprasgovernamentais” tais como os demonstrativos contábeis das empresas licitantes, as propostas apresentadas pelas empresas que compõem os 106 processos licitatórios analisados até então pela CATC, e demais documentos que compõem a habilitação econômico financeira.

Dos 106 processos executados pela Comissão, até a data de 27 de dezembro de 2018. Foram excluídos da população (106 processos) aqueles que havia participação de um mesmo licitante em mais de um certame, resultando no montante de 51 empresas analisadas, sendo que destas 51 empresas, apenas 25 retornaram as diligências realizadas pela Comissão, fato que ocasionou numa amostra de 25 empresas para os testes estatísticos não-paramétricos.

Com os dados quantitativos retirados das demonstrações contábeis dessas empresas, foi realizado por meio de testes estatísticos não paramétricos, Teste dos Sinais e o Teste de Wicoxon, se há indícios de uma caracterização de efetividade do trabalho realizado, comparando os indicadores apresentados pelas licitantes, antes e após as análises técnicas pela CATC.

De acordo com Creswell (2010), estudos de caso consistem em uma estratégia de investigação na qual o pesquisador explora com profundidade um programa, evento, atividade, processo, ou um ou mais indivíduos.

Atualmente, a maior parte das contratações de obras realizadas pela UFRN, as quais deram origem aos dados objeto deste estudo, são efetivadas pela modalidade do Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC, além dos processos realizados pelo RDC, compõe o banco de dados das empresas analisadas pela comissão de apoio técnico contábil da UFRN, processos licitatórios realizados pela modalidade de pregão eletrônico, no quadro I abaixo, estão listadas as empresas que foram objeto de análise através dos trabalhos desenvolvidos pela Comissão, sendo relacionadas com o número do processo licitatório e a modalidade do mesmo.

Quadro 1 - Listagem das Empresas Revisadas pela Comissão de Apoio Técnico Contábil

Processo Licitatório	Modalidade da Licitação	Nome da Licitante
23/2017	RDC	A C ENGENHARIA LTDA EPP
30/2017	RDC	A&C CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS EIRELI
29/2017	RDC	ACROPOLE CONSTRUÇÕES LTDA - ME
18/2017	RDC	AKC PROJETOS E EXECUÇÕES LTDA - ME
13/2017	RDC	ALT ENGENHARIA LTDA - EPP
10/2016	RDC	APOIO COMERCIO E SERVIÇOS LTDA
04/2018	RDC	ARPLAN ENGENHARIA TÉRMICA LTDA
02/2018	RDC	AVANT CONSTRUÇÕES EIRELI
79/2017	PREGÃO	BONANZA COMERCIO
29/2017	RDC	BTECH ENGENHARIA LTDA EPP
14/2017	RDC	CCW ENGENHARIA LTDA EPP
91/2017	PREGÃO	CENTRALLIMP
03/2018	PREGÃO	CONSTRUCAR
19/2017	RDC	CONSTRUTORA RBR LTDA - EPP
91/2017	PREGÃO	CRIART
16/2017	RDC	CST - CONSTRUÇÃO E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA
07/2018	RDC	DAKAR ENGENHARIA LTDA ME
96/2017	PREGÃO	DELL
23/2017	PREGÃO	DIAS DISTRIBUIDORA DE LIVROS LTDA
57/2016	PREGÃO	ELEVADORES VILARTA LTDA
17/2017	RDC	EMPROTEC EMPRESA DE PROJETOS TÉCNICOS E CONTRUÇÃO CÍVIL LTDA
29/2017	RDC	F DOIS ENGENHARIA LTDA - EPP
03/2018	RDC	GSM CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS-EIRELI -EPP
30/2017	RDC	HASTE HABITAÇÃO E SERVIÇOS TECNICOS LTDA EPP
57/2016	PREGÃO	INTERFACE AUTOMAÇÃO INDUSTRIAL EIRELI - EPP
24/2017	RDC	J I PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA - EPP

Processo Licitatório	Modalidade da Licitação	Nome da Licitante
30/2017	RDC	J. Z. R. CONSTRUÇÕES LTDA EPP
21/2017	RDC	L E L ENGENHARIA LTDA - EPP
06/2018	RDC	L FERREIRA LOPES EIRELI - ME
23/2017	PREGÃO	LIVRARIA LITUDO LTDA
37/2017	RDC	MARBELLA RESIDENCE INCORPORADORA E CONSTRUTORA LTDA
37/2017	PREGÃO	MAXQUALY COMERCIO E SERVIÇOS LTDA ME
96/2017	PREGÃO	MICROSENS
06/2018	RDC	MULTCOMPE COMÉRCIO E SERVIÇOS EM GERAL EIRELI - EPP
22/2017	RDC	NORMA ENGENHARIA SERVIÇOS ELETRICOS LTDA - ME
24/2017	RDC	OFICINA DE PROJETOS LTDA EPP
05/2017	RDC	PLANES ENGENHARIA E CONTRUÇÃO LTDA - EPP
29/2017	RDC	PLANTEL PLANEJAMENTO PROOJETOS & CONSTRUÇÕES LTDA EPP
96/2017	PREGÃO	PLUGNET
17/2016	RDC	R&L SANTOS CONSTRUTORA LTDA - ME
05/2018	RDC	RAVENA ENGENHARIA LTDA
91/2017	PREGÃO	S.S EMPREENDIMENTOS
23/2016	RDC	SERVEMAIAS CONSTRUÇÕES, TREINAMENTOS E TERCEIRIZAÇÕES EIRELI - ME
14/2017	RDC	SHOCK INSTALAÇÕES E MANUTENÇÃO LTDA
14/2017	RDC	TALDI INDUSTRIA SERVIÇOS E INCORPORAÇÕES LTDA
94/2017	PREGÃO	TELTEX TECNOLOGIA S/A
28/2017	RDC	TGB ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS EIRELI - ME
96/2017	PREGÃO	VANGUARDA
06/2018	RDC	VICTOR ALVES CARDOSO NETO EIRELI - EPP
05/2018	RDC	W DA S MOREIRA ENGENHARIA EIRELI - EPP
91/2017	PREGÃO	ZERO UM

Fonte: Dados da pesquisa

As entrevistas foram transcritas com o objetivo de fornecer conteúdo que pudessem responder ao problema de pesquisa, assim como os pareceres técnicos de empresas inabilitadas, os quais foram analisados para compreensão das informações originadas pela Comissão e os dados dos indicadores apresentados pelas empresas licitantes no momento da habilitação no certame e após a realização do trabalho da Comissão também foram analisados. No quadro 2, encontra-se um resumo dos dados dos entrevistados, as entrevistas duraram em média 23 minutos, sempre realizadas no ambiente escolhido pelo entrevistado (no local de trabalho dos mesmos), em dia e horário de disponibilidade dos entrevistados, com exceção do entrevistado

6, que foi entrevistado na sede de sua empresa, em Natal/RN, os demais foram entrevistados no campus central da UFRN.

Quadro 2 – Resumo sobre os Entrevistados

Entrevistado	Setor de Atuação	Função	Formação Acadêmica	Tempo de Atuação profissional	Local da realização da entrevista	Duração da entrevista
Entrevistado 1	Infraestrutura	Assessora da Superintendência da Infraestrutura	Matemática	49 anos	Sede da Superintendência de Infraestrutura – UFRN (Natal/RN)	22min54seg
Entrevistado 2	Infraestrutura	Coordenação de Fiscalização Técnica de Obras	Engenharia Civil	10 anos	Sede da Superintendência de Infraestrutura – UFRN (Natal/RN)	11min18seg
Entrevistado 3	Diretoria de Gestão da Informação PROAD	Professora Assistente e Membro da CATC	Direito e Ciências Contábeis	18 anos	Sede da CATC – UFRN (Natal/RN)	16min44seg
Entrevistado 4	Departamento de Ciências Contábeis	Professor Adjunto e Membro da CATC	Ciências Contábeis	29 anos	Setor V Campus UFRN (Natal/RN)	16min13seg
Entrevistado 5	Comissão Permanente de Licitação - CPL	Pregoeiro/Presidente de RDC e membro da equipe de implementação da governança das aquisições da universidade	Administração	10 anos	CPL - UFRN	33min51seg
Entrevistado 6	Empresa do ramo de construção de edifícios	Sócio Diretor	Engenharia Civil	8 anos	Sede da empresa licitante	12min10seg
Entrevistado 7	Pró-reitoria de Administração	Pró-reitora Adjunta de Administração	Administração e Direito	9 anos	Pró-reitoria de Administração - UFRN	35min53seg

Fonte: Dados da Pesquisa

3.3 Procedimentos para registro dos dados

As sete entrevistas realizadas, descritas detalhadamente no Quadro 2 acima, foram conduzidas presencialmente, de forma semiestruturada, sendo assim, algumas perguntas não foram feitas ou foram reformuladas com base no entrevistado (vide apêndices para identificar os roteiros). As entrevistas são compostas predominantemente por questões gerais, de colocações globais, a fim de chegar ao assunto de interesse do pesquisador, como instrumento de coleta, foi utilizado gravador de smartphone, os roteiros utilizados para guiar as entrevistas encontram-se nos apêndices desta dissertação.

Segundo Creswell (2010), as vantagens das entrevistas são a sua utilidade quando os participantes não podem ser diretamente observados, ou quando os participantes podem fornecer informações históricas, além disso, as entrevistas permitem que o pesquisador controle a linha de questionamento, por esse motivo, esse método de coleta e registro de dados foi escolhido para essa dissertação.

Se tratando da pesquisa documental, o objetivo foi buscar informações que subsidiassem o conteúdo obtido a partir das entrevistas. Para isso, coletou-se informações em fontes eletrônicas, no *site* oficial do comprasgovernamentais.gov.br, no endereço eletrônico da organização pesquisada e em campo através dos papéis de trabalhos elaborados pela CATC, na sede da Comissão de Apoio Técnico Contábil da UFRN.

3.4 Análise e Interpretação dos dados

De acordo com Creswell (2010), em estudos tratados como pesquisa qualitativa, a análise dos dados é conduzida paralelamente à coleta e interpretação dos dados e a elaboração de relatórios. Seguindo a sugestão do referido autor, foram enumeradas algumas etapas, de forma adaptada, para a finalização da fase de análise e interpretação dos dados.

Etapa 1: Organização e preparação dos dados para possível análise, por meio da transcrição das entrevistas, organização das informações registradas durante as observações evidenciadas em nota de campo (APÊNDICE E), como pareceres e dados dos indicadores financeiros por empresa pós análise da CATC, e das anotações a partir da pesquisa documental;

Etapa 2: Revisar todos os dados obtidos buscando o sentido geral das informações e refletindo sobre seu significado global. Avaliar as respostas gerais aos questionamentos, com base nos depoimentos dos participantes entrevistados, nas ideias apresentadas e na primeira

impressão sobre a profundidade e credibilidade das informações, assim como os dados coletados no sítio “comprasgovernamentais”, dados estes referentes aos demonstrativos contábeis apresentados pelas empresas licitantes, que foram objeto de análise pela Comissão de Apoio Técnico Contábil da UFRN;

Etapa 3: Começar a análise detalhada por meio da codificação, sendo utilizado versão do software de análise de dados qualitativos ATLAS.ti®, processo por meio do qual os materiais obtidos são organizados e categorizados, esse procedimento envolve a segmentação de sentenças, parágrafos ou imagens em categorias e classificação de tais categorias através de um termo (análise de conteúdo). Para análise dos dados quantitativos foi utilizado o software STATA®, os dados acerca dos saldos das contas contábeis base para cálculo dos indicadores, assim como os próprios indicadores calculados pela comissão, foram organizados em planilha eletrônica, juntamente com o controle dos processos analisados pela comissão, disponibilizado pelo entrevistado membro da comissão, também em forma de planilha eletrônica.

Etapa 4: Usar o processo de codificação para gerar descrições do ambiente ou das pessoas bem como das categorias e temas para análise. Descrição, no caso, é a representação detalhada das informações sobre pessoas, lugares, ou eventos em dada situação, permitindo a conexão de informações.

Etapa 5: Finalmente, realiza-se a interpretação dos dados, através de lições originadas da interpretação pessoal do pesquisador, ou da realização de comparações dos achados da pesquisa com informações coletadas da literatura existente. A interpretação dos dados se deu através das figuras com as codificações disponibilizadas pelo software de análise de dados qualitativos ATLAS.ti® e acerca da interpretação dos indicadores das licitantes, antes e após a realização o trabalho da comissão, se deu através dos relatórios (quadros e tabelas) disponibilizadas pelo software STATA®

É importante destacar que o presente estudo possui característica qualitativa e os conteúdos avaliados no instrumento de coleta de dados são baseados em percepções, pois a constituição de Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins de análise crítica e respaldo complementar à habilitação econômico-financeira em licitações, não dispõe de um conjunto de medidas consolidadas para o atingimento de seus objetivos. Os conteúdos avaliados na pesquisa são:

- Entendimento da perspectiva de se criar uma equipe técnica para analisar exclusivamente, a qualificação econômico-financeira das empresas licitantes da UFRN,

buscando quais os fatores que motivaram a constituição de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios na UFRN.

- Exame dos procedimentos técnicos aplicados pela Comissão para detecção de situações que caracterizem uma possível apresentação de informações contábeis não fidedignas e a percepção dos agentes da administração envolvidos no setor aquisições e licitações acerca dos resultados dos trabalhos desenvolvidos por esta equipe de profissionais.
- Descrição do trabalho realizado pela comissão, analisando o teor do conteúdo dos apontamentos evidenciados nos Pareceres Técnicos emitidos pela CATC e examinar se há características de efetividade nos trabalhos que vem sendo desenvolvidos.

Além disso, para realização deste estudo, fez-se necessária a utilização de outras diversas fontes de dados. Flick (2009) sugere que a triangulação metodológica pode ser alcançada a partir da combinação de perspectivas e de métodos de pesquisa desde que sejam adequados e apropriados para levar em conta o máximo possível de aspectos diferentes de um mesmo problema de pesquisa.

Além dos dados de entrevistas semiestruturadas realizadas com membros da Comissão de Apoio Técnico Contábil e com pessoas chaves que fazem parte do corpo técnico da área de infraestrutura da Universidade, Pró-reitoria de Administração, Comissão Permanente de Licitação e até mesmo com representante de empresa licitante, foram coletados e analisados os dados de empresas que se submeteram a processos licitatórios na Universidade Federal do Rio Grande do Norte, obedecendo aos ditames dos editais, no que se refere à qualificação econômico-financeira (censo formado por 106 processos licitatórios que foram objeto de análise crítica pela comissão de apoio técnico contábil),

Tabela 1 – Quantidade de Licitantes objeto de análise contábil pela Comissão de Apoio Técnico da UFRN

Modalidade da licitação	Quantidade de licitantes revisados pela Comissão	%
Pregão Eletrônico	26	25%
Regime Diferenciado de Contratação - RDC	78	74%
Dispensa de Licitação	2	1%
Total	106	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

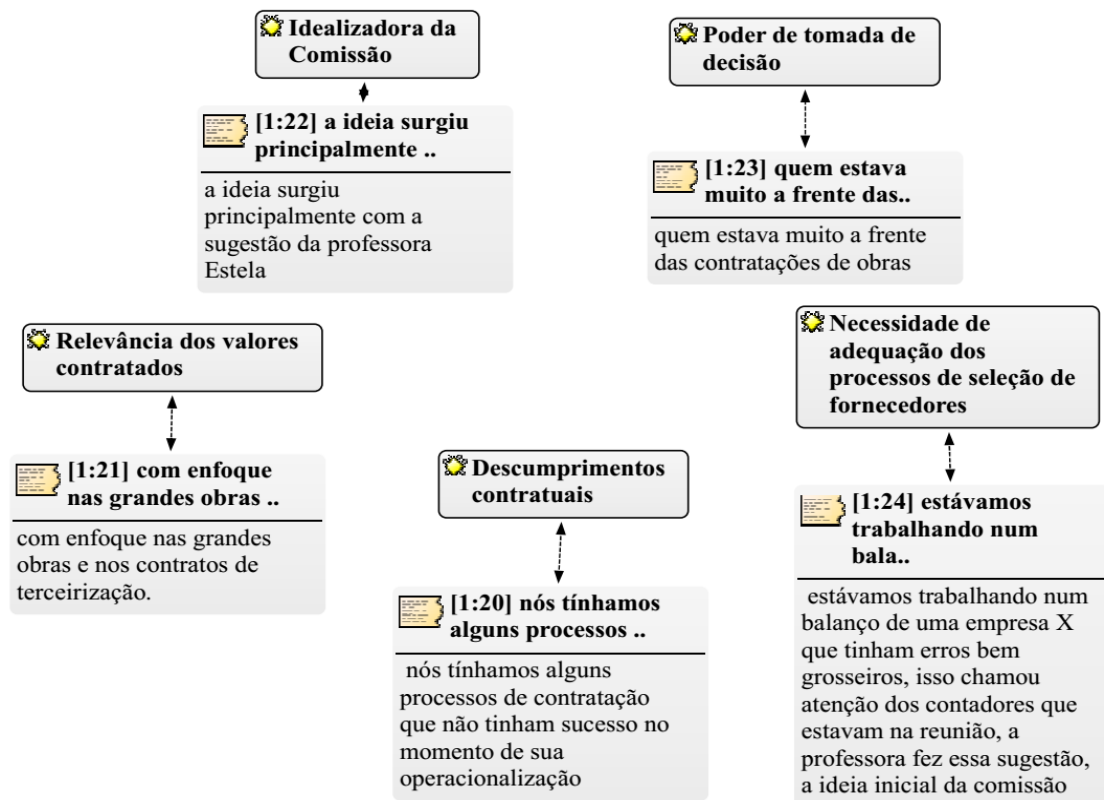
Neste capítulo, apresenta-se a análise dos resultados da pesquisa. Para tanto, inicialmente, são discutidos os resultados relativos à investigação realizada com base nas evidências obtidas sobre os fatores relacionados a constituição da Comissão, na sequência trata-se sobre o conteúdo dos pareceres técnicos emitidos pela CATC, a percepção dos entrevistados acerca dos resultados dos trabalhos e o comportamento dos indicadores após os testes não-paramétricos realizados com base nos Demonstrativos Contábeis antes e após a atuação da Comissão. Por fim, dadas as constatações é resolvido o problema de Pesquisa, que trata de como utilizar-se do trabalho da Comissão de Apoio Técnico Contábil como contribuição à Governança das Aquisições na Administração Pública Federal.

4.1 Fatores relacionados à constituição da Comissão

Para atingir os objetivos propostos por esta pesquisa, decidiu-se entrevistar inicialmente, membros da comissão, a partir da codificação dessas entrevistas, esse estudo foi direcionado para procura de dados oriundos de membros da superintendência de infraestrutura da UFRN, por ter sido nesta superintendência, o local onde primeiro detectou a necessidade de mitigação do risco na seleção dos fornecedores então contratados para execução de obras de engenharia, em decorrência dos descumprimentos contratuais ocasionados neste ambiente,

A partir dos dados coletados na pesquisa foi possível verificar os fatos descritos na figura 2, elaborada com base nos dados da entrevista com a Professora e membro da Comissão, Entrevistado 3.

Figura 2 – Fatores identificados que caracterizam o surgimento da Comissão de Apoio Técnico Contábil



Fonte: Dados da Pesquisa

Diante das codificações reproduzidas na figura 2 acima, é possível identificar indícios de que a CATC foi idealizada a partir de descumprimentos contratuais por parte de empresas contratadas, principalmente para realização de obras na UFRN, sendo suas atividades iniciadas pela percepção de fragilidade na seleção do fornecedor, pela Assessora da superintendência da Infraestrutura da reitoria (professora Estela mencionada na entrevista), da qual foi observado poder para tomada de decisão, a referida assessora quem estava à frente da coordenação das obras referentes ao projeto REUNI - Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais.

Ademais, para conhecimento prévio e contribuição para o entendimento da relevância das informações obtidas, foi realizado um levantamento acerca da materialidade dos numerários descentralizados pelos órgãos públicos competentes para execução dessas obras, tendo em vista a relevância desses contratos dada pelos entrevistados, percebida através das codificações, obteve-se através de dados históricos de 2008 a 2012, um montante de aproximadamente R\$ 120 milhões de reais destinados à execução dessas obras.

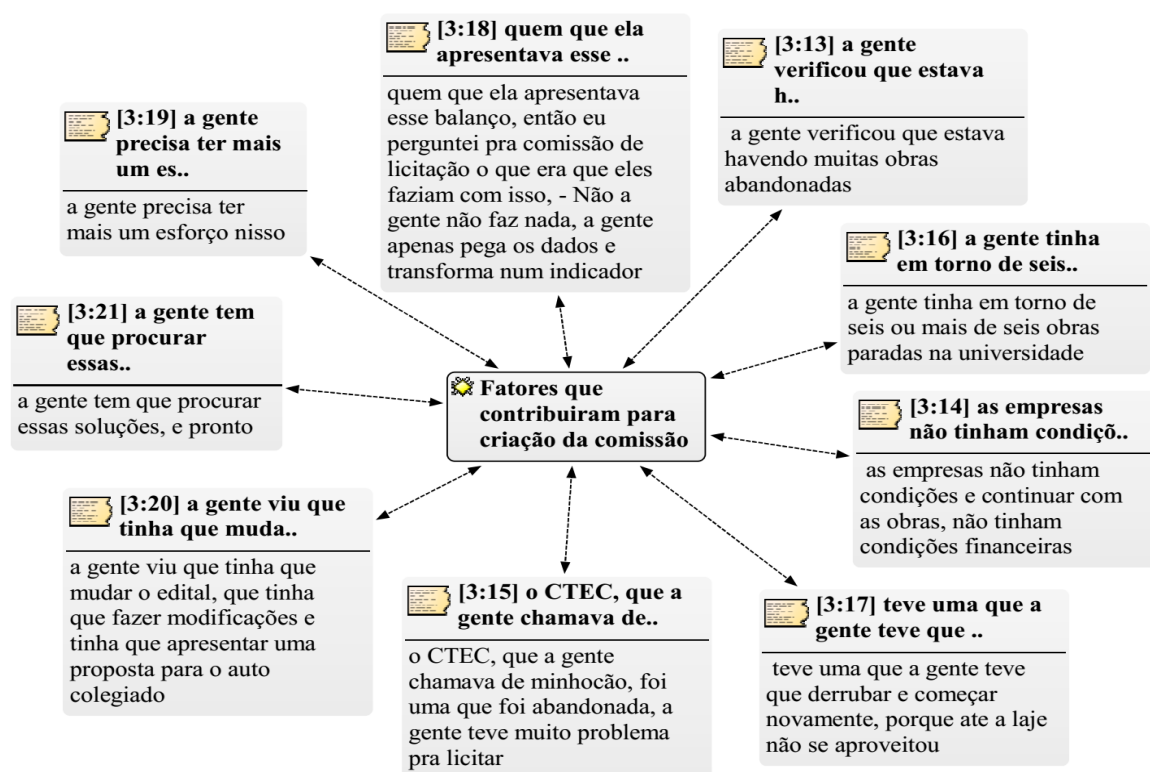
Quadro 3 – Obras do REUNI orçamento das obras em R\$ mil – Pactuado vs disponibilizado

Investi- mento	2008	2009	2010	2011	2012	Total no Período						
	Pact.	Disp.	Pact.	Disp.	Pact.	Disp.	Pact.	Disp.	Pact.	Disp.	Pact.	Disp.
Edificações	30.951	21.967	19.219	37.423	2.605	29.575	0	21.920	0	8.761	52.775	119.646
Infraes- trutura	5.661		1.845		0		0		0		7.506	
Equipa- mentos	0		12.900		7.500		1.138		0		21.538	
Totais	36.612	21.967	33.964		10.105	29.575	1.138	21.920	0	8.761	81.819	119.646

Fonte: Relatório REUNI UFRN 2008 – 2012 com base no SIPAC/UFRN adaptado pelo autor.

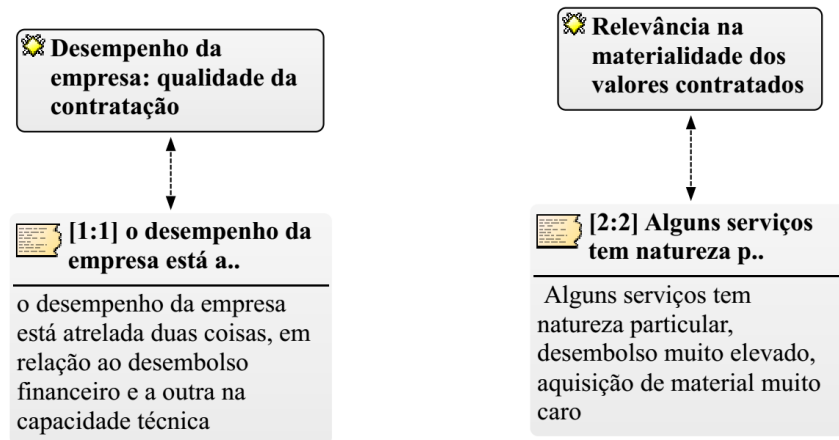
A partir da percepção da Assessora Administrativa, então coordenadora responsável pelas obras do REUNI, diante da expressividade dos valores orçados pelo programa para investimento em infraestrutura, decidiu-se verificar de forma mais crítica as informações apresentadas pelas empresas licitantes relativas à qualificação econômico-financeira, conforme relatado pela própria coordenadora, Entrevistada 1 e pelo Coordenador de fiscalização de obras da UFRN, o Engenheiro Civil Entrevistado 2, respectivamente representados nas codificações caracterizadas nas figuras 3 e 4 abaixo.

Figura 3 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 4 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão

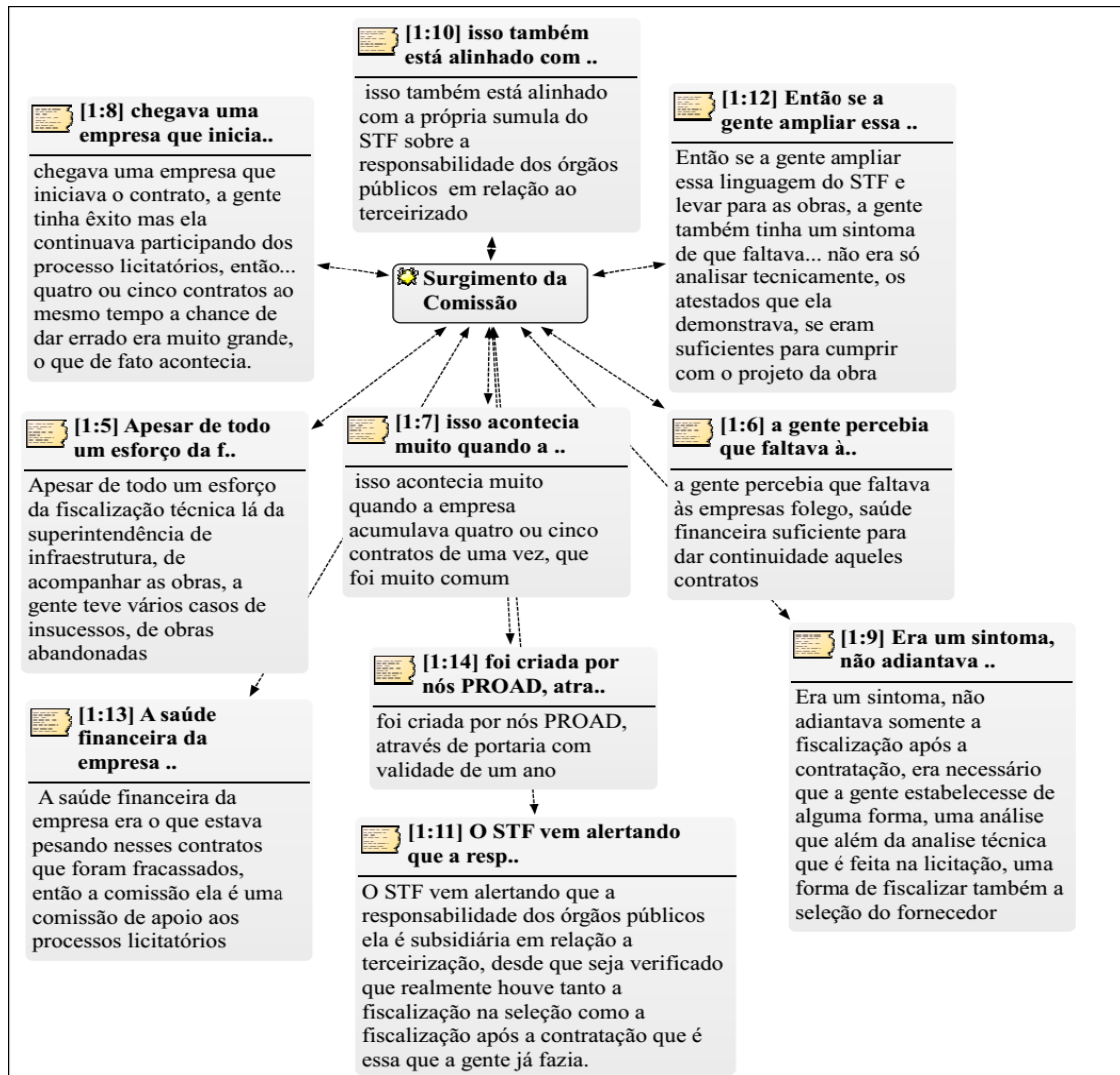


Fonte: Dados da Pesquisa.

Desse modo, é possível constatar que até então a Autarquia Federal na pessoa da universidade atentava para o “mero atingimento dos indicadores mínimos exigidos nos editais” com base na Lei Geral de Licitações por um comportamento claramente de gerenciamento de risco de descumprimento contratual, e diante dos vultuosos valores licitados, a administração da universidade decidiu implementar uma equipe técnica destinada a validar os dados apresentados pelas licitantes que dão suporte aos cálculos dos indicadores, trecho da codificação caracterizada na figura 3 acima, “a gente tem que procurar essas soluções, e pronto” e “a gente viu que tinha que mudar o edital, que tinha que fazer modificações e tinha que apresentar uma proposta para o alto colegiado” evidencia a possibilidade de entendimento do poder de tomada de decisão juntamente com o envolvimento de órgão interno superior, para avaliação da decisão.

Em 2015 foi instituída a Comissão de Apoio Técnico Contábil, ainda segundo a Assessora Administrativa da Reitoria, fato que pode melhorar o processo de contratação e aquisição da universidade, podendo inclusive servir de estudos futuros na perspectiva do isomorfismo mimético, considerando que a partir de então, outras universidades ou outros órgãos federais poderão criar equipes com profissionais contábeis com esse intuito.

Figura 4.1 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão



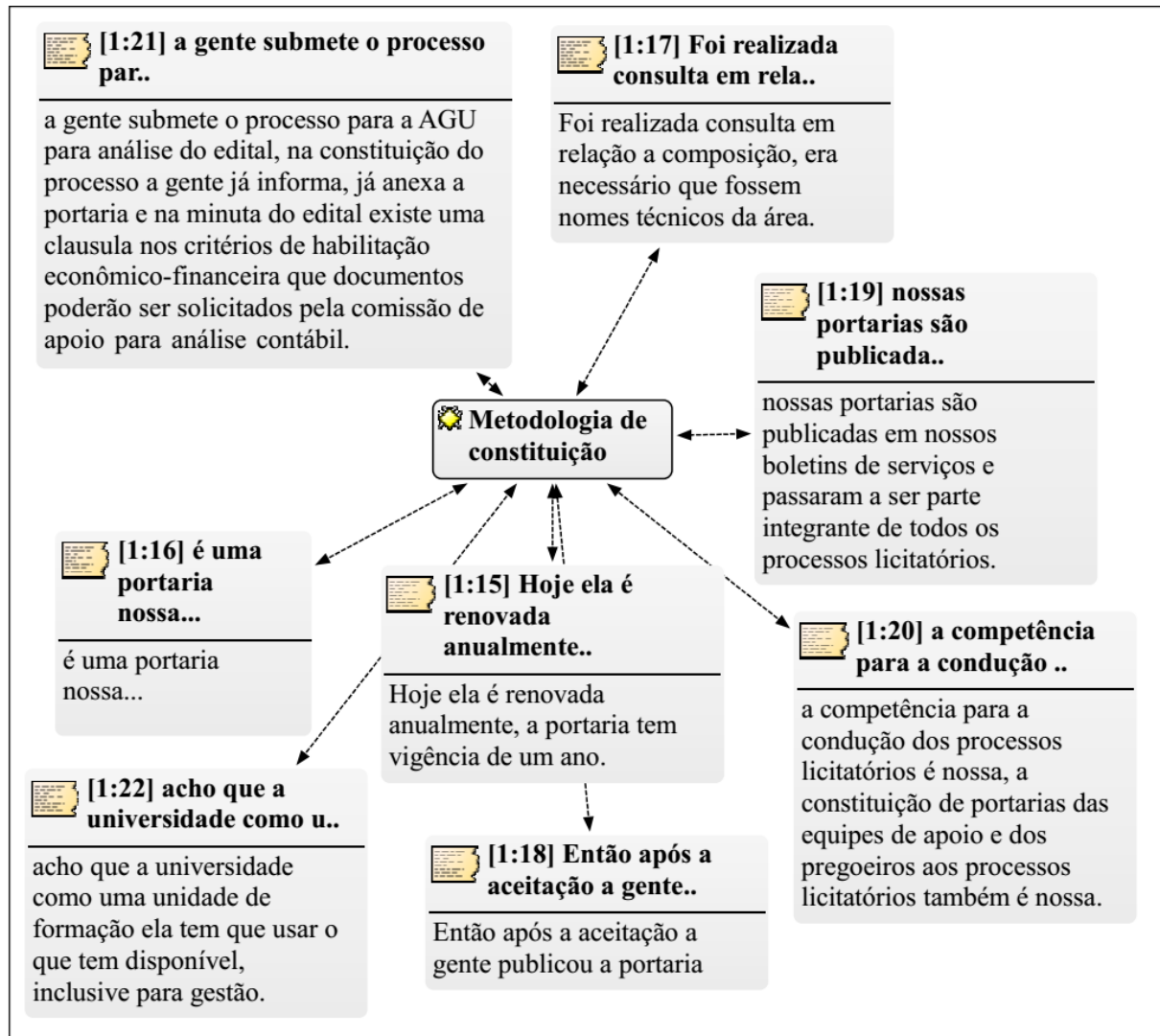
Fonte: Dados da Pesquisa.

A figura 4.1 acima, induz ao direcionamento de uma necessidade de maior efetividade do controle na seleção do fornecedor pela administração pública, conforme evidenciado na entrevista com o entrevistado 7, tendo em vista a análise do conteúdo, representada na mesma figura, há uma preocupação visível acerca das contratações de serviços terceirizados quanto a responsabilidade deste órgão público (UFRN) em arcar com débitos originados por litígios trabalhistas das licitantes: “a gente percebia que faltava às empresas folego, saúde financeira suficiente para dar continuidade aqueles contratos”.

A figura 4.2 abaixo, evidencia a metodologia utilizada para implementação (constituição formal) da Comissão de Apoio Técnico Contábil, sendo esta figura, resultado da

análise de conteúdo da entrevista com o entrevistado 7, Pró-reitora de Administração Adjunta do órgão público objeto do estudo de caso:

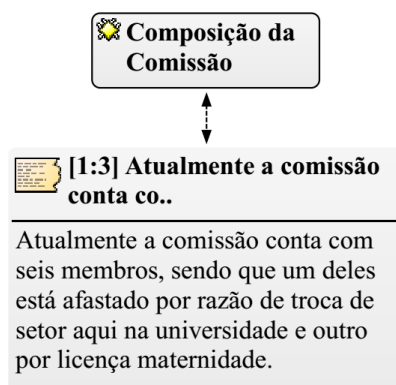
Figura 4.2 – Fatores que impulsionaram a constituição da comissão



Fonte: Dados da Pesquisa.

Acerca dos trabalhos que são realizados pela comissão e por quem são realizados, os dados da figura 5 demonstram a constatação da composição da CATC, a qual não conta com diferentes níveis hierárquicos, formada pelo total de seis profissionais, sendo um deles o diretor da comissão.

Figura 5 – Composição da Comissão



Fonte: Dados das entrevistas

Com base nas evidências obtidas por intermédio das entrevistas, é possível constatar que os fatos motivadores que resultaram na criação da CATC estão associados a necessidade de redução de riscos na seleção do fornecedor, no sentido de contratar empresas que cumpram os contratos formalizados com a instituição, fato que por vezes não foi possível acontecer, por questões de dificuldades financeiras, tendo em vista que a UFRN vivenciou situações dessa natureza em momentos passados.

Esse cenário, de uma melhor seleção do fornecedor, prevenindo problemas posterior ao contrato que venha a ser firmado entre a licitante e a instituição pública, corrobora com o ambiente de gestão de riscos das aquisições da UFRN norteadas pela governança das aquisições desta instituição, o qual sob a ótica de (DIMAGGIO e POWELL, 1983), associasse com os mecanismos coercitivos do isomorfismo institucional, tendo em vista que todo o processo de politização da Governança das Aquisições se deu pela imposição de órgão externo, resultado de auditorias realizadas pelo Tribunal de Contas da União.

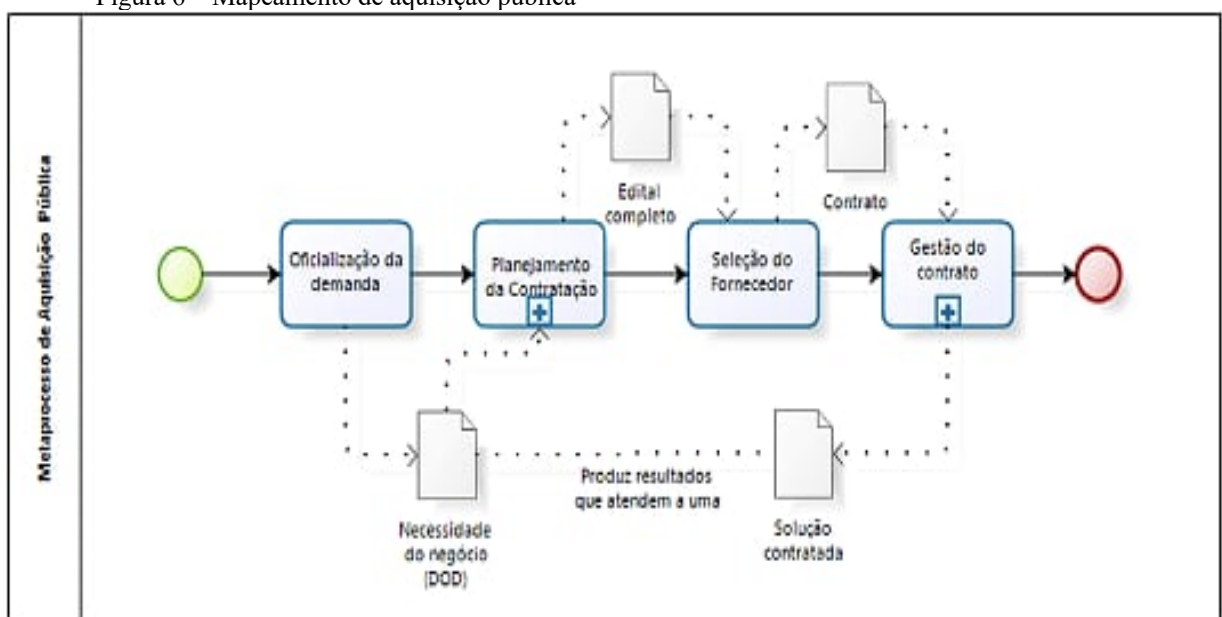
Em alguns aspectos, o conceito de instituição proferido por Scott (2001), pode ser aplicado ao ambiente pesquisado (UFRN), para este autor, pode ser caracterizada como instituição se atinge um alto grau de resiliência; quando é composta por elementos regulatórios, normativos e culturais-cognitivos fornecedores de estabilidade e significado para a vida social, junto de recursos e atividades associadas; quando transmitida por diferentes meios, como sistemas simbólicos, sistemas relacionais, rotinas e artefatos; quando opera em múltiplos níveis de jurisdição, desde o sistema mundial até relações pessoais localizada; e, por definição, tem conotação de estabilidade, mas estão sujeitas a processos de mudança, incrementais e descontínuos.

Diante da analogia ao conceito de instituição por Scott (2001) e os achados das entrevistas realizadas com o intuito de verificar quais fatores motivaram a idealização e posterior constituição da comissão, é feita uma associação da criação da CATC como sendo uma mudança incremental ao processo de aquisições e contratações da universidade, relacionada direta ou indiretamente aos pilares das instituições segundo Scott (2001): sistemas regulatórios, os normativos e os culturais-cognitivos, de acordo com este último, a conformidade acontece em muitas circunstâncias porque outros tipos de comportamentos são simplesmente inconcebíveis e rotinas são seguidas porque são “tomadas por certas” (passou-se a não apenas aceitar os indicadores apresentados pelas licitantes, “a gente precisa ter mais um esforço nisso”, “a gente tem que procurar soluções e pronto”).

4.2 O objetivo do trabalho da Comissão e a gestão de risco nas aquisições

De acordo com os relatórios elaborados com base nos resultados das auditorias realizadas pelo TCU, com vistas a mapear legislação, jurisprudência, normas, acórdãos, padrões, estudos e pesquisas que estivessem relacionadas aos riscos considerados mais elevados no processo de aquisição, considerando experiências anteriores deste órgão de fiscalização externa, foram realizadas diversas tarefas, por este órgão fiscalizador, resultando no mapeamento caracterizado pela figura 6, a seguir.

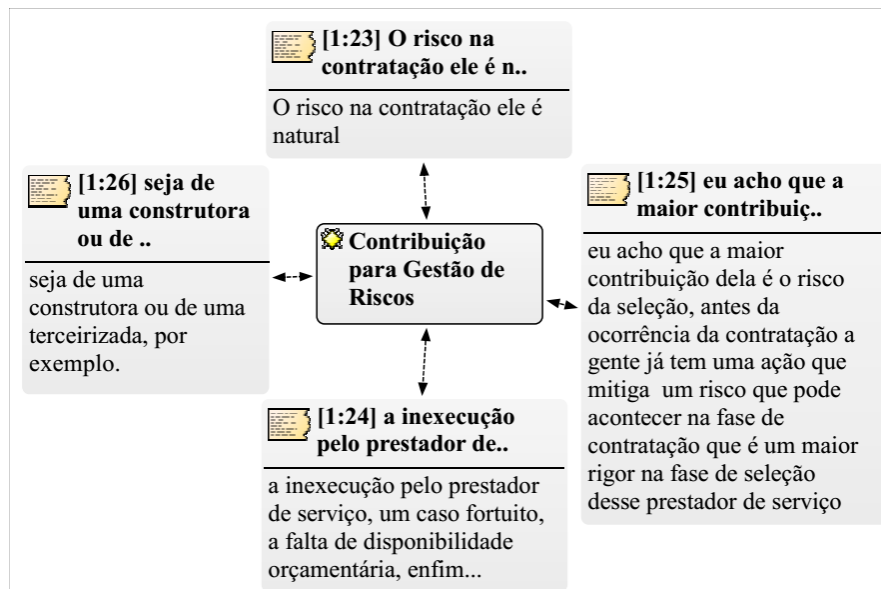
Figura 6 – Mapeamento de aquisição pública



Fonte: Metaprocesso de aquisição pública proposto no documento Riscos e Controles nas Aquisições RCA (BRASIL,2014).

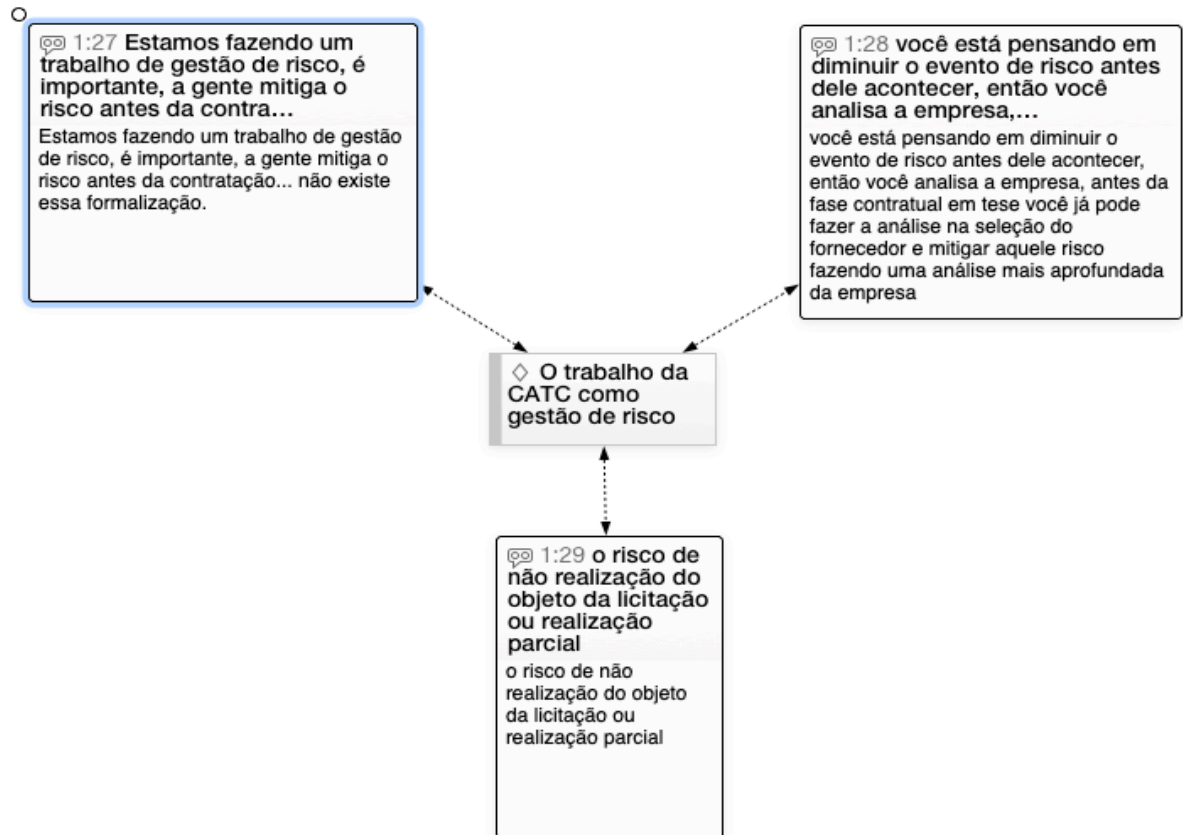
A figura 6.1 e 6.2 abaixo, oriundas da codificação do conteúdo das entrevistas com os entrevistados 5 e 7, pregoeiro e pró-reitora adjunta de administração respectivamente, evidencia pontos relevantes acerca da percepção de agentes da administração pública, vinculados ao processo de aquisição e contratação da IES, sobre a gestão do risco inerente à contratação, neste caso, o descumprimento contratual em decorrência de situação econômico-financeira por parte dos fornecedores contratados.

Figura 6.1 – Contribuição do trabalho da Comissão para a Gestão de Risco nas contratações



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 6.2 – Contribuição do trabalho da Comissão para a Gestão de Risco nas contratações



Fonte: Dados da Pesquisa

Mitigar riscos de não alcance de metas e melhorar a prestação de serviços à sociedade são mecanismos de governança conforme preconizado pelo TCU, por essa ótica, a sociedade se beneficia e as organizações públicas amadurecem, tornando-se mais sustentáveis. Ademais, os gestores e altos administradores podem ser reconhecidos pelo seu valor agregado e pela sua atuação responsável, beneficiando-se também pelo menor risco jurídico (BRANCO; CRUZ, 2013)

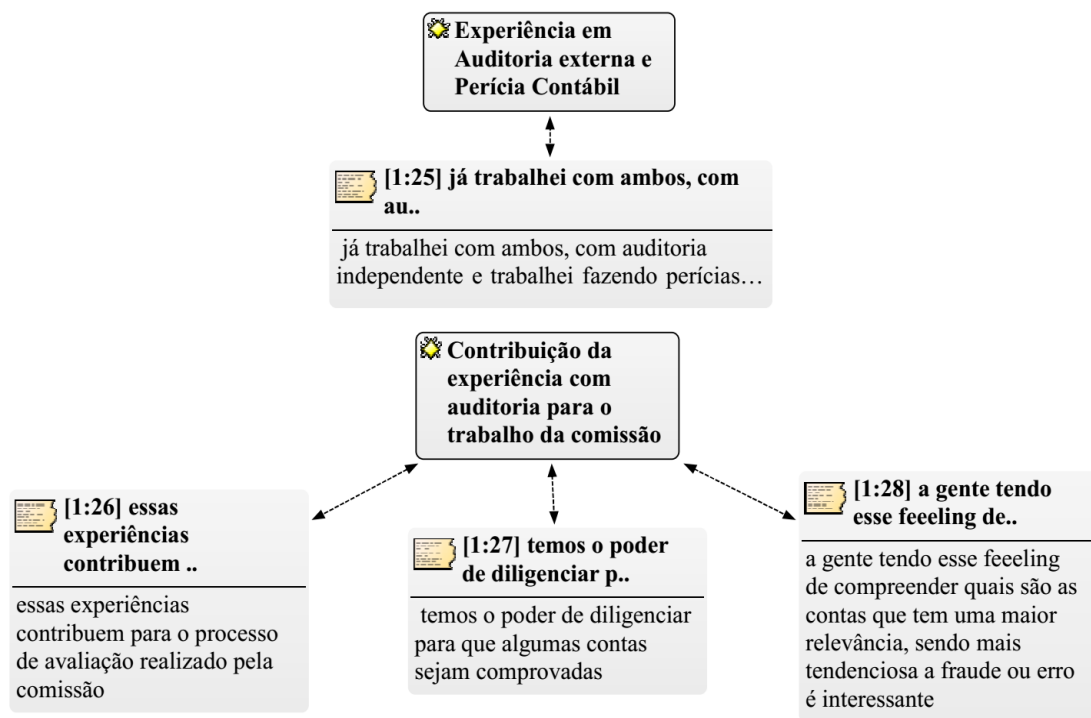
De forma a contribuir com a fase de seleção do fornecedor, identificada no mapeamento da figura 6 acima, a comissão é composta por servidores da universidade, sendo em sua maioria, professores do corpo docente ativo, perguntado sobre a experiência profissional, as palavras dos entrevistados 4 e 3, ambos membros da comissão, corroboraram com o entendimento de que a experiência com auditoria e/ou perícia contábil é relevante para a realização dos trabalhos de análise criteriosa da qualificação econômico-financeira das licitantes.

Considerando que a auditoria independente das demonstrações contábeis atua como intermediária das informações contábeis, agindo no sentido de dar maior qualidade a esse tipo

de informação (HEALY e PALEPU, 2001), nota-se a importância da existência da auditoria no sentido de redução da assimetria de informação no mercado.

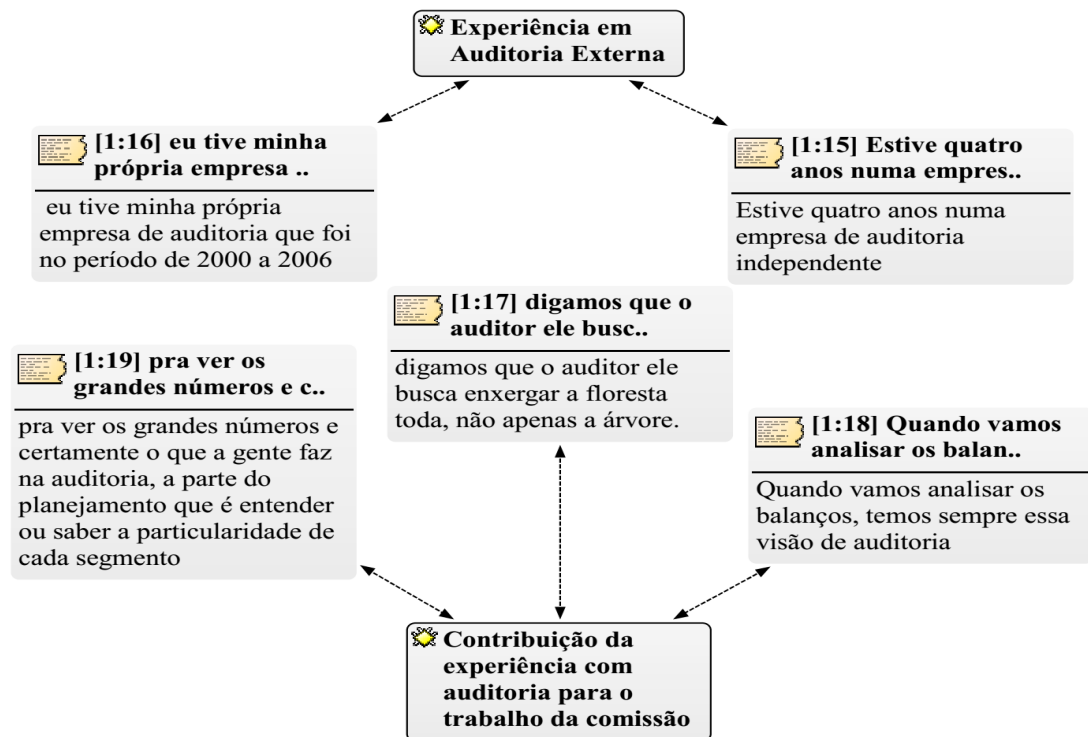
Foi indagado aos entrevistados se estes possuíam experiência profissional em auditoria das demonstrações contábeis, tendo em vista a similaridade das técnicas utilizadas para atender aos objetivos dos trabalhos realizados pela auditoria e ao trabalho da CATC. Foi constatado através das codificações, experiência profissional em auditoria e perícia contábil e opinião positiva dos entrevistados 3 e 4 respectivamente nas figuras 7 e 8, acerca da contribuição desse tipo de experiência na detecção de indícios de distorções nos saldos contábeis.

Figura 7 – Experiência em Auditoria Independente como fator favorável ao desempenho dos trabalhos



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 8 – Experiência em Auditoria Independente como fator favorável ao desempenho dos trabalhos



Fonte: Dados da Pesquisa

Os entrevistados 3 e 4, ambos membros atuantes da CATC, observam que possuem experiência em Auditoria, sendo o entrevistado 3, afirmando experiência também na área de Perícia Contábil, onde através das codificações retratadas nas figuras 7 e 8 acima, é possível verificar a importância desse tipo de experiência na execução dos trabalhos realizados pela comissão, notadamente quanto ao aspecto crítico do auditor (“a gente tendo esse feeling de compreender quais são as contas que tem maior relevância, sendo mais tendenciosa ao erro ou a fraude é interessante”, “quando vamos analisar os balanços, temos sempre essa visão de auditoria”, “a parte do planejamento, que é saber e entender a peculiaridade de cada segmento”).

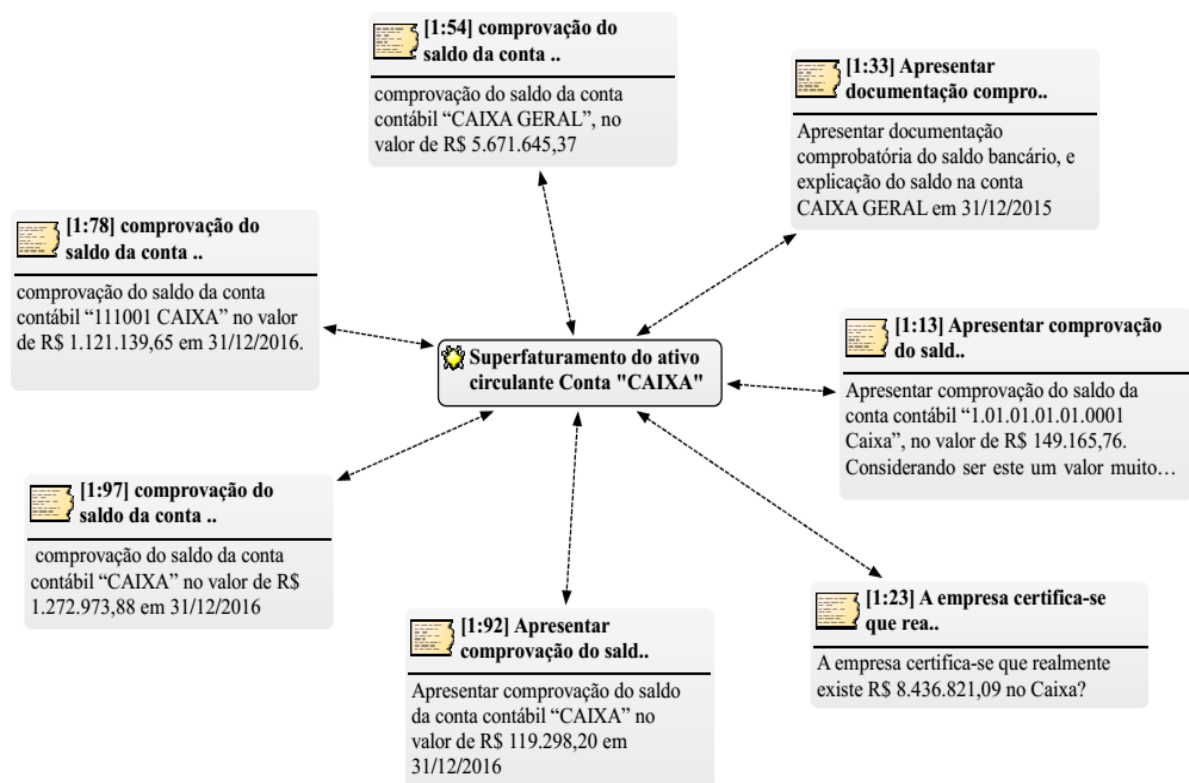
4.2.1 Análise acerca do conteúdo dos Pareceres Técnicos emitidos pela Comissão

Os trabalhos científicos na área de contabilidade que trata de análise de conteúdo de Pareceres Técnicos estão relacionados ao trabalho de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, geralmente através de análises quantitativas sobre determinantes dos pareceres de auditoria a associação entre características observadas nesses pareceres (variáveis

dependentes) e características das empresas auditadas, das firmas de auditoria e da relação entre auditor e auditado. (CAMARGO, 2012).

Neste estudo foi realizada a procura das características dos apontamentos da CATC, de forma exploratória, através de análise de conteúdo dos pareceres de empresas que foram inabilitadas nos processos licitatórios, 24 empresas no total, sendo as atividades econômicas nas áreas de Serviços de Engenharia (11), Manutenção de Bens Imóveis (10), Outros Serviços profissionais (2) e Manutenção de equipamentos (1). É importante destacar que as empresas não justificaram os apontamentos diligenciados pela Comissão. A realização do trabalho da comissão é procedida no sentido de identificar manipulações nos dados contábeis base para apuração dos indicadores econômico-financeiros exigidos nos editais de licitação, sendo questionados os saldos suspeitos, com indícios de distorção por erro ou fraude.

Figura 9 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil – Conta Caixa

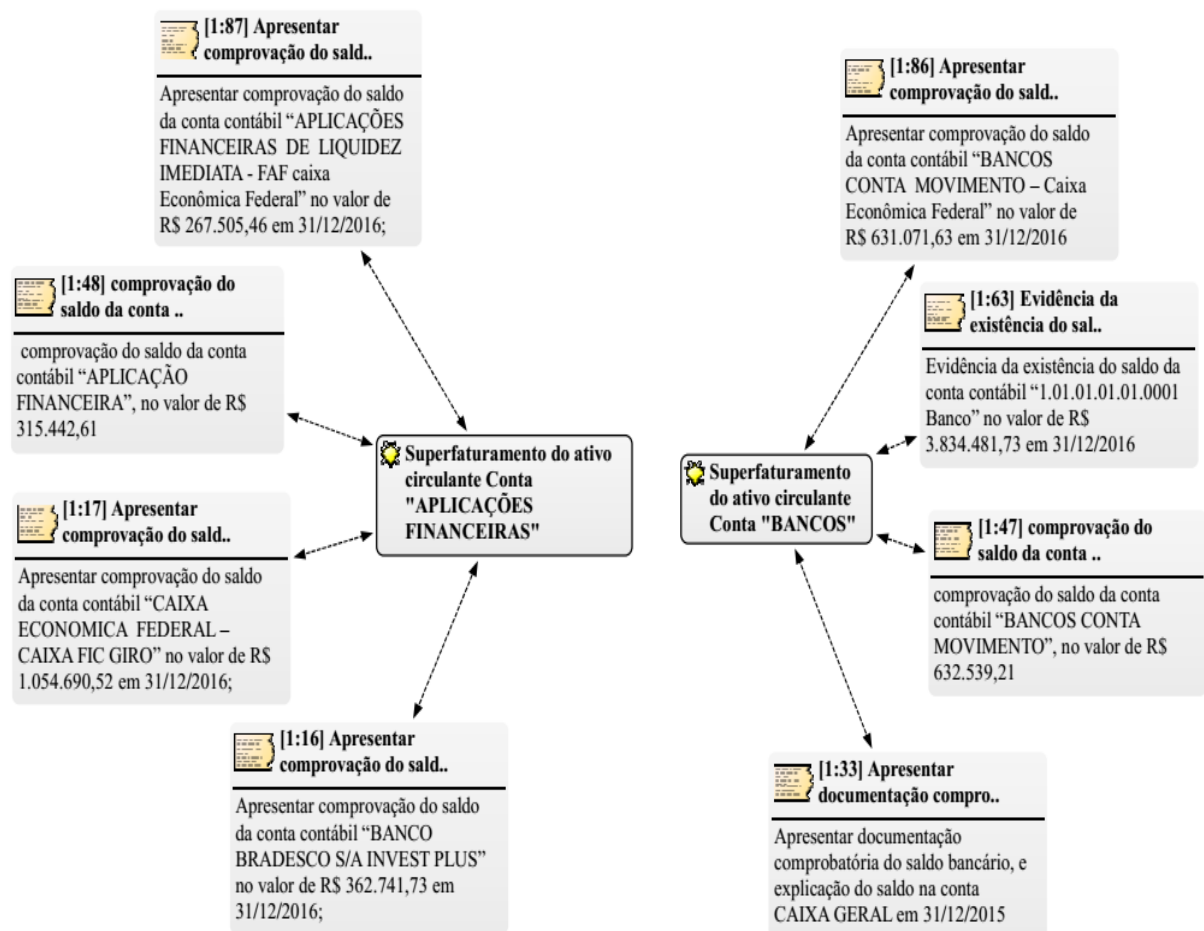


Fonte: Dados da Pesquisa

A partir da ilustração da figura 9, produzida com base no conteúdo dos Pareceres Técnicos emitidos pela CATC, é possível observar que no conteúdo de 7 pareceres ficaram evidenciado a

constatação da necessidade de comprovação de saldo de caixas, os quais foram diligenciados, no entanto não foram comprovados por parte das empresas licitantes, a necessidade da comprovação, se deu pela crítica dos profissionais envolvidos na comissão, considerando a possibilidade de superfaturamento de ativos, especificamente da conta “caixa”.

Figura 10 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil - Bancos (inclusive Aplicações Financeiras no Ativo Circulante)



Fonte: Dados da Pesquisa

Ainda no grupo de contas do ativo, foram identificadas diversas situações que a comissão entendeu por caracterizar risco de distorção, uma vez que os saldos apresentados pelas empresas, naquelas circunstâncias foram considerados suspeitos de indício de superfaturamento do ativo, de forma mais acentuada que na conta “caixa”, sendo na conta de bancos e aplicações financeiras, dos quais, a exemplo do que ocorreu com as diligências direcionadas por questionamentos sobre a conta “caixa” também não responderam à CATC.

Figura 11 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil - Estoques, tributos a recuperar e outras contas do Ativo Circulante

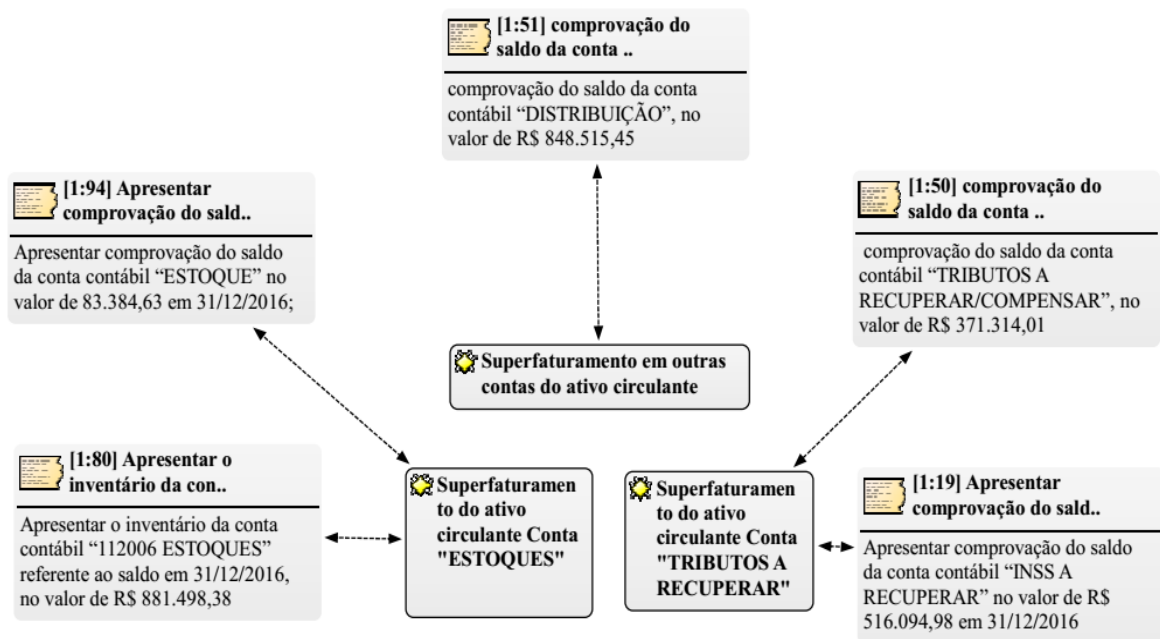
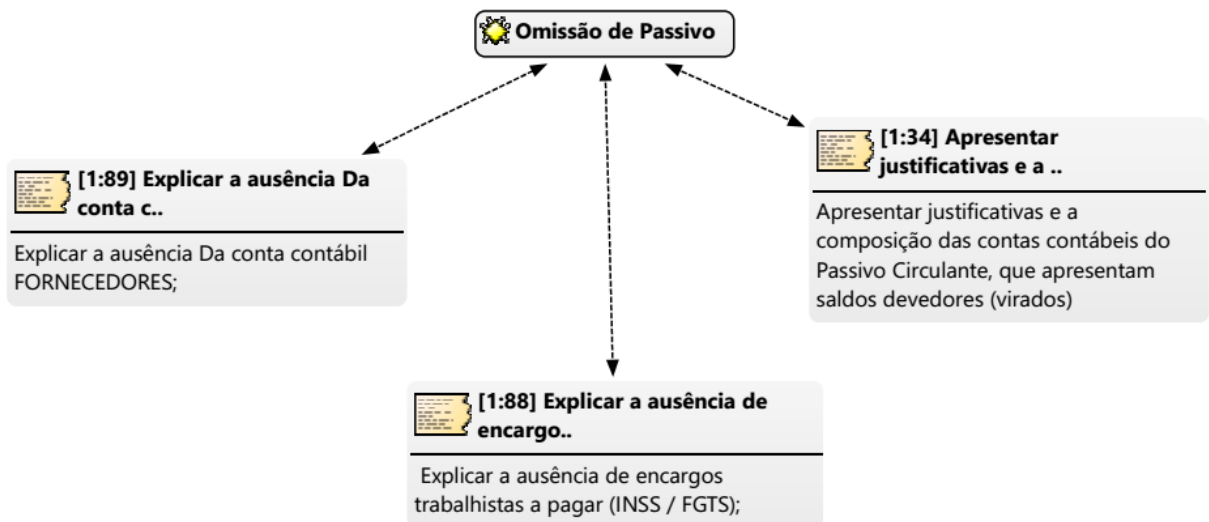


Figura 12 – Identificação de possíveis indícios de manipulação da Informação Contábil

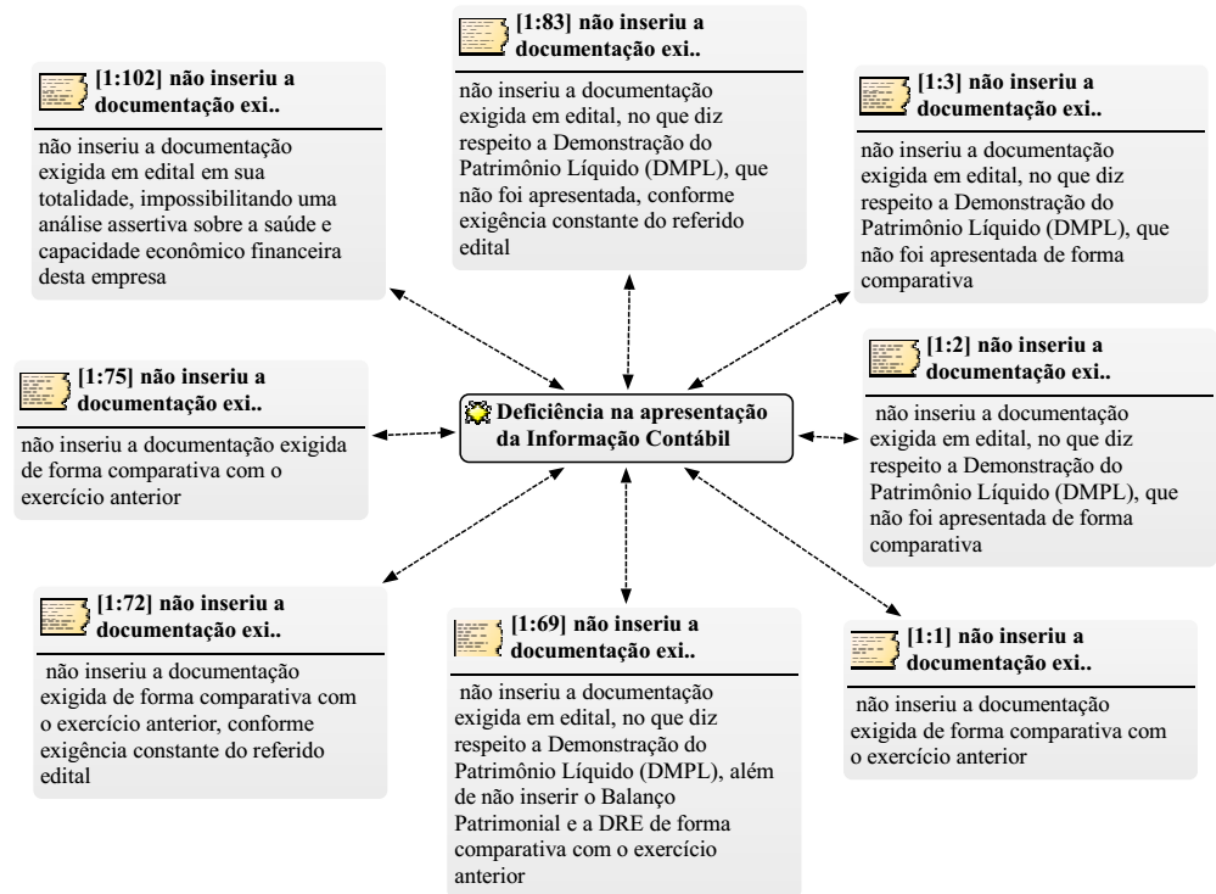


Fonte: Dados da Pesquisa

As figuras 12 e 13, ilustram os indicativos pontuados pela comissão em seus pareceres, de questionamentos decorrente da suspeita de indicio distorção nas informações contábeis, que pudessem alterar os indicadores usados como critério de habilitação econômico-financeira nos processos licitatórios da universidade. Sendo a figura 12, caracterizando situações de possível superfaturamento

de ativos em contas de “estoques”, “tributos a recuperar”. Na figura 13, os achados estão relacionados à características de indagações quando se suspeita de omissão de passivo.

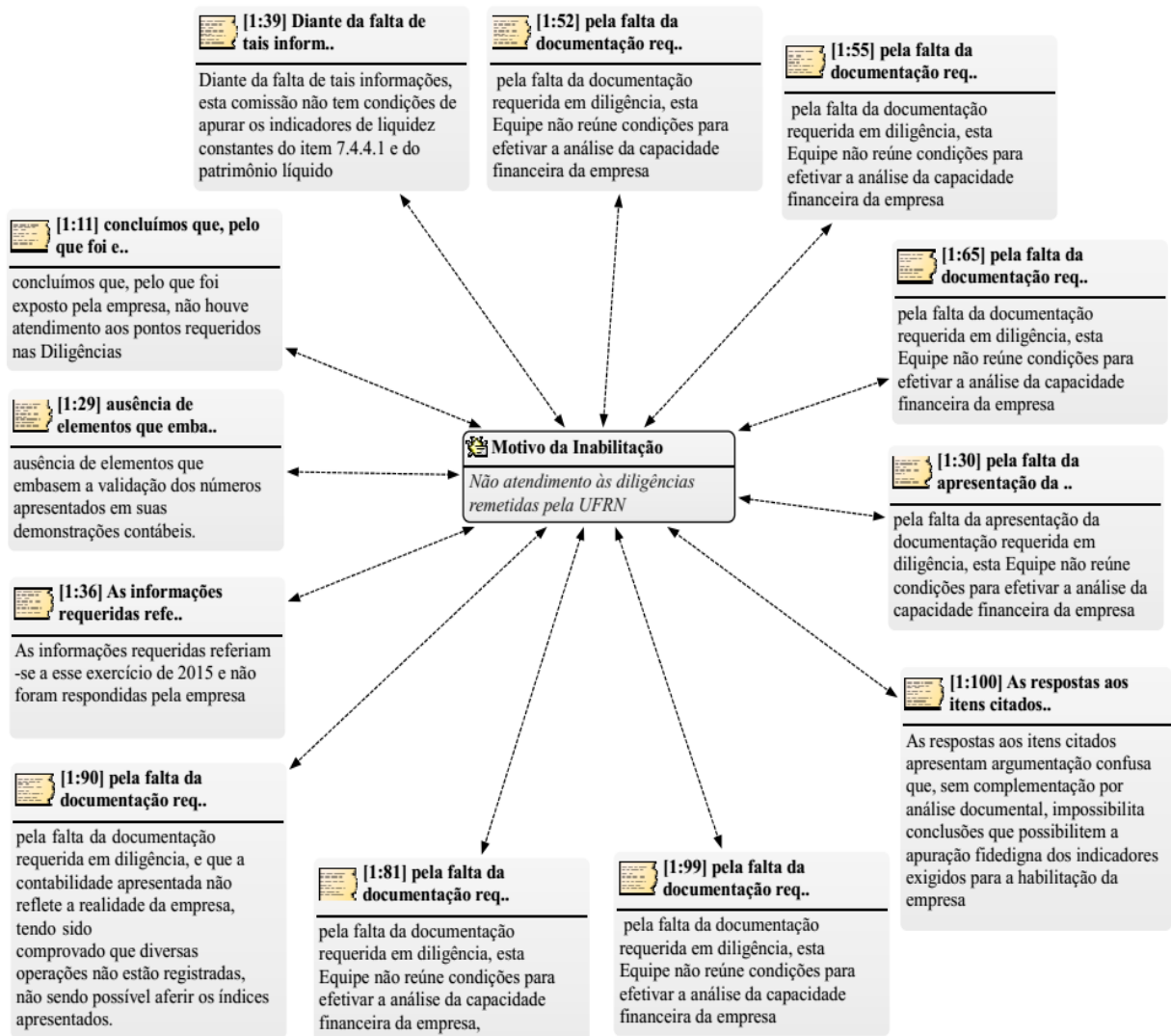
Figura 13 - Motivos Inabilitação – Deficiência na apresentação da Informação Contábil



Fonte: Dados da Pesquisa

Parte das empresas inabilitadas apresentou deficiência na apresentação de seus demonstrativos contábeis, conforme conteúdo dos pareceres, ilustrados na figura 13 acima, notadamente quanto ao descumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TG 26 (Apresentação das Demonstrações Contábeis), tendo em vista a não apresentação do conjunto completo de demonstrativos contábeis.

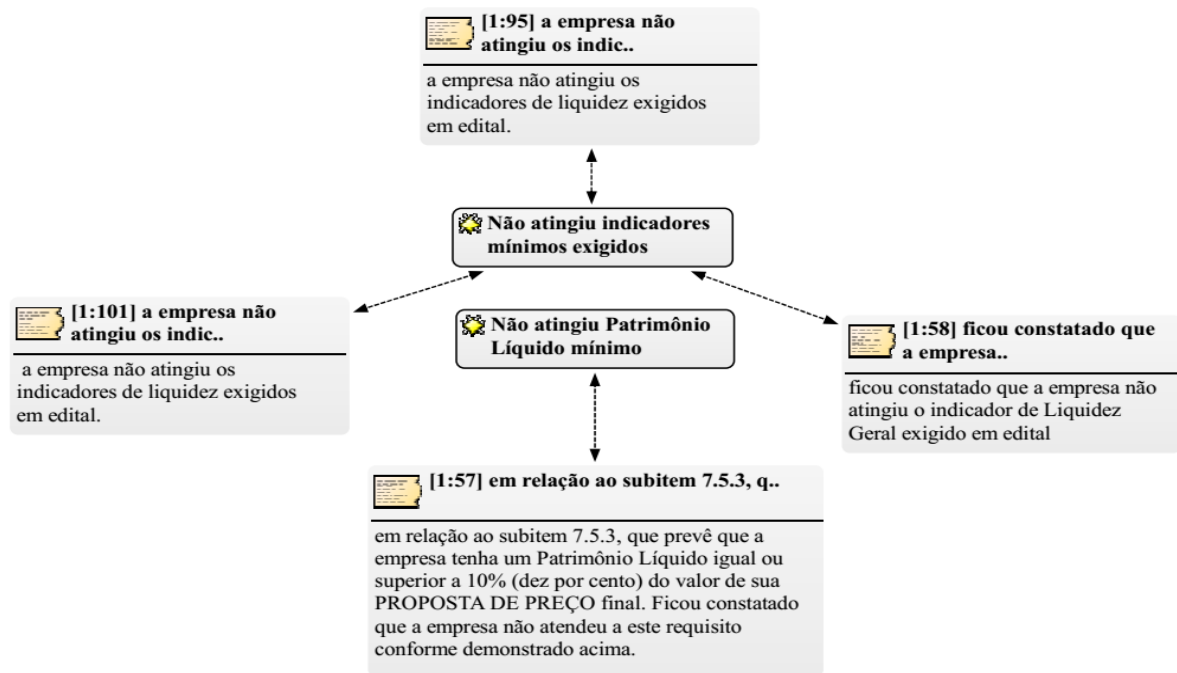
Figura 14 - Motivos Inabilitação – Não atendimento às Diligências remetidas pela CATC da UFRN



Fonte: Dados da Pesquisa

Acerca do não atendimento às diligências, foi questionado aos entrevistados, membros da comissão, a opinião dos mesmos sobre essa falta de respostas. O posicionamento adotado pelos entrevistados em relação a essa situação, que ocasiona a maior parte das inabilitações das empresas, é direcionado à opinião de que as empresas apresentam distorções porque erram, os empresários mencionam os contadores e os contadores mencionam os empresários como omissos, segundo os entrevistados, algumas empresas, aquelas que os problemas são mais aparentes só enviam como resposta às diligências o que lhes interessam.

Figura 15 – Não atendeu aos índices mínimos exigidos em Edital após o retorno das diligências.



Fonte: Dados da Pesquisa

Algumas empresas das que foram objeto de estudo dessa pesquisa, foram inabilitadas por não comprovarem os saldos questionados em sua totalidade, fato que ocasionou na redução dos indicadores apresentados inicialmente, resultando em indicadores com valores inferiores ao mínimo exigido nos editais ou em Patrimônio Líquido inferior ao mínimo exigido nos instrumentos editalícios.

4.3 Comportamento dos Indicadores Econômico-Financeiros após execução dos trabalhos da Comissão

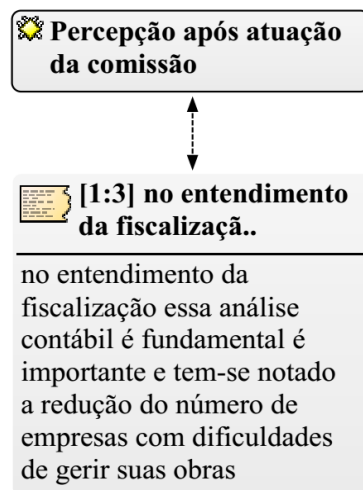
Antes de adentrar na análise dos indicadores econômico financeiro apresentados por empresas licitantes na universidade, o resultado dessa dissertação permite observar situações que caracterizam o resultado dos trabalhos realizados pela CATC, sendo possível constatar pontos positivos e algumas restrições ao trabalho da comissão. Os pontos positivos da constituição da CATC estão relacionados, com a contribuição da comissão para redução do risco nas contratações no momento da seleção do fornecedor, em fase de habilitação nos

processos licitatórios. Como ponto negativo, ficou evidenciado uma demanda maior de tempo na fase de habilitação da proposta, uma vez que o pregoeiro deve aguardar a análise técnica contábil para proceder a habilitação ou inabilitação das licitantes.

4.3.1 Percepção dos entrevistados acerca da efetividade dos trabalhos da CATC

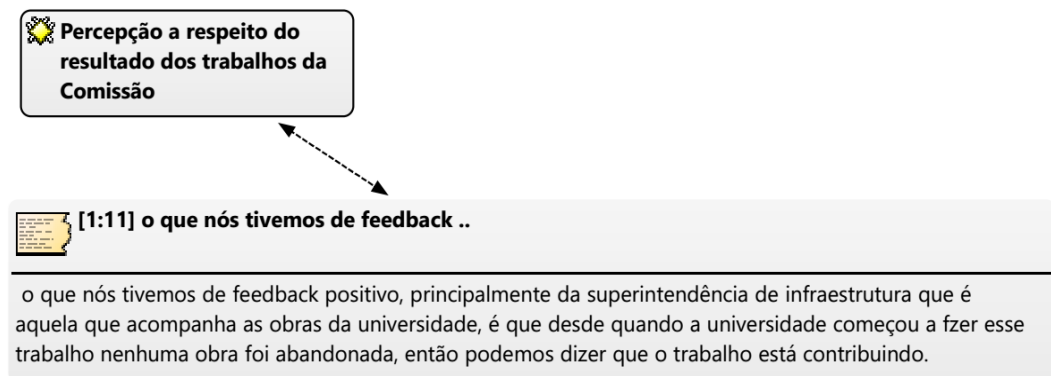
A figura 16 retrata o trecho codificado da entrevista com o Coordenador de Fiscalização de Obras da UFRN, vinculado à Superintendência de Infraestrutura da universidade, através desta evidência é possível afirmar um grau de satisfação positivo quanto ao surgimento e execução dos trabalhos realizados pela CAT, fato que ratifica que o trabalho da comissão tem característica de mitigadora de risco na contratação,

Figura 16 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos – Coordenador de fiscalização de obras.



Fonte: Dados da Pesquisa

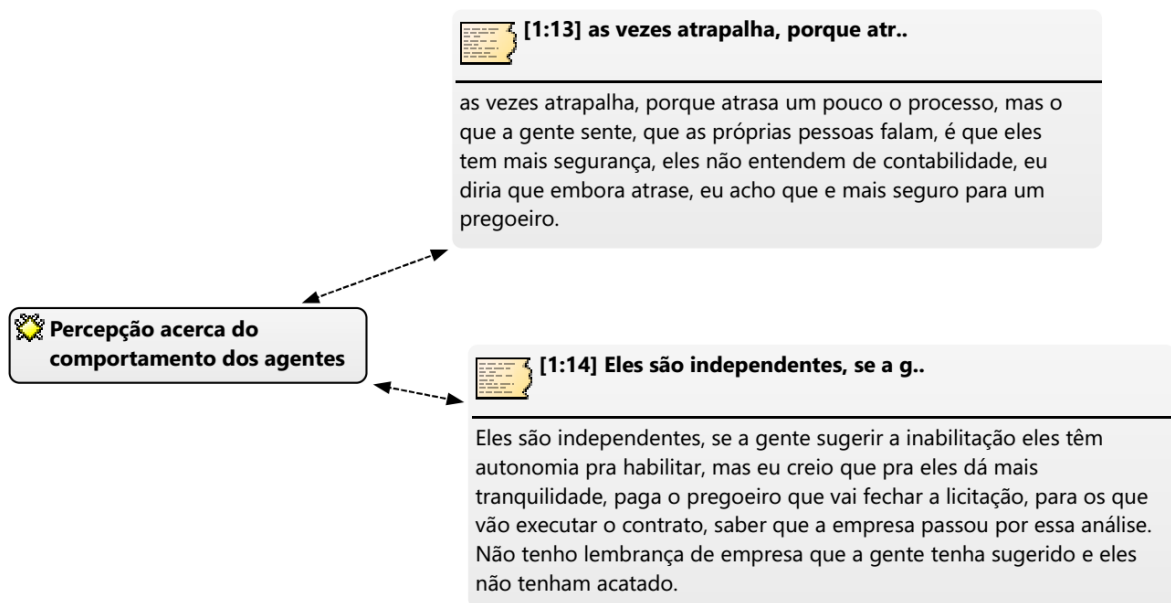
Figura 17 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos



Fonte: Dados da Pesquisa

A figura 17 acima, demonstra a percepção do membro da comissão entrevistado, evidenciado o recebimento de “*feedback*” por parte da Superintendência de Infraestrutura, corroborando com a codificação retratada pela figura 16.

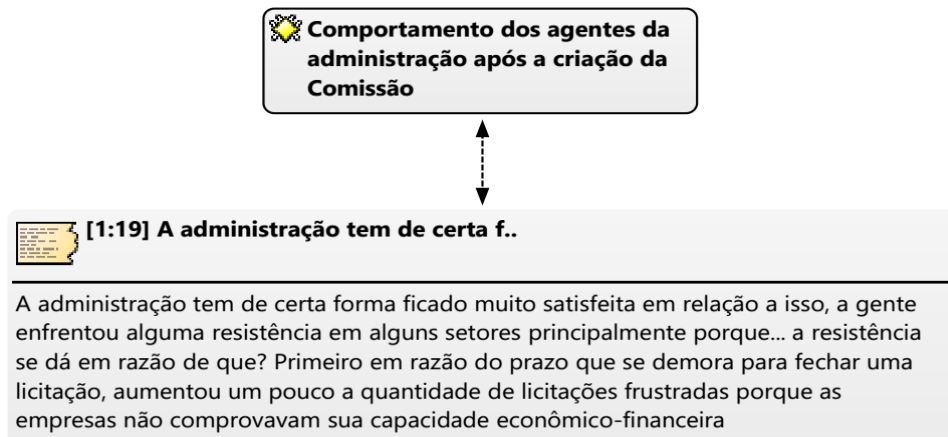
Figura 18 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos



Fonte: Dados da Pesquisa

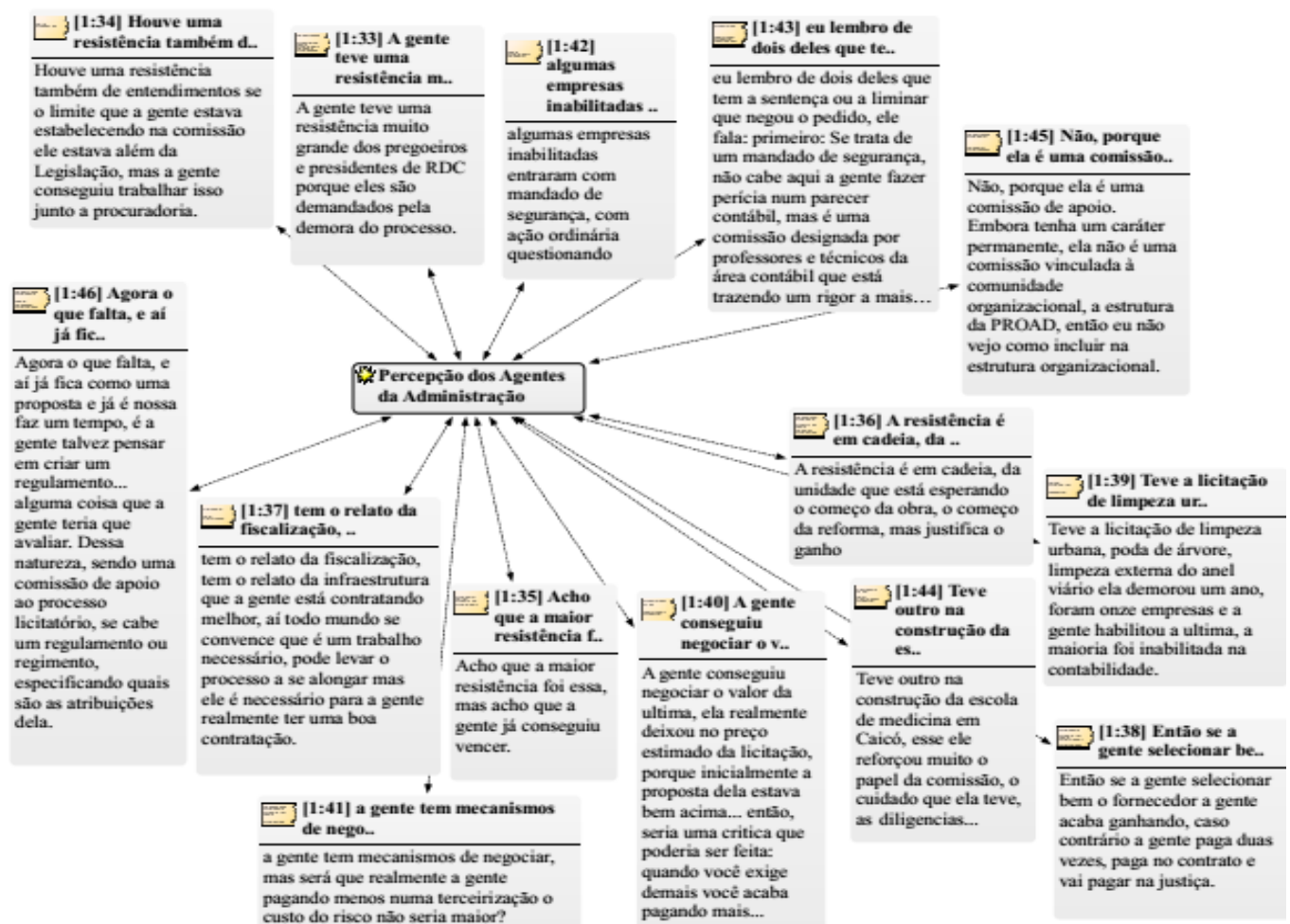
É possível constatar através da percepção evidenciada nos trechos da entrevista com o segundo membro da comissão, aspectos positivos e também negativos provenientes da constituição da comissão, os aspectos negativos dizem respeito à demanda de tempo superior ao que se demandava antes da criação da comissão, uma vez que a análise de forma criteriosa pelos profissionais que compõe a CATC aumenta o tempo de análise na fase de habilitação das licitantes.

Figura 19 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos



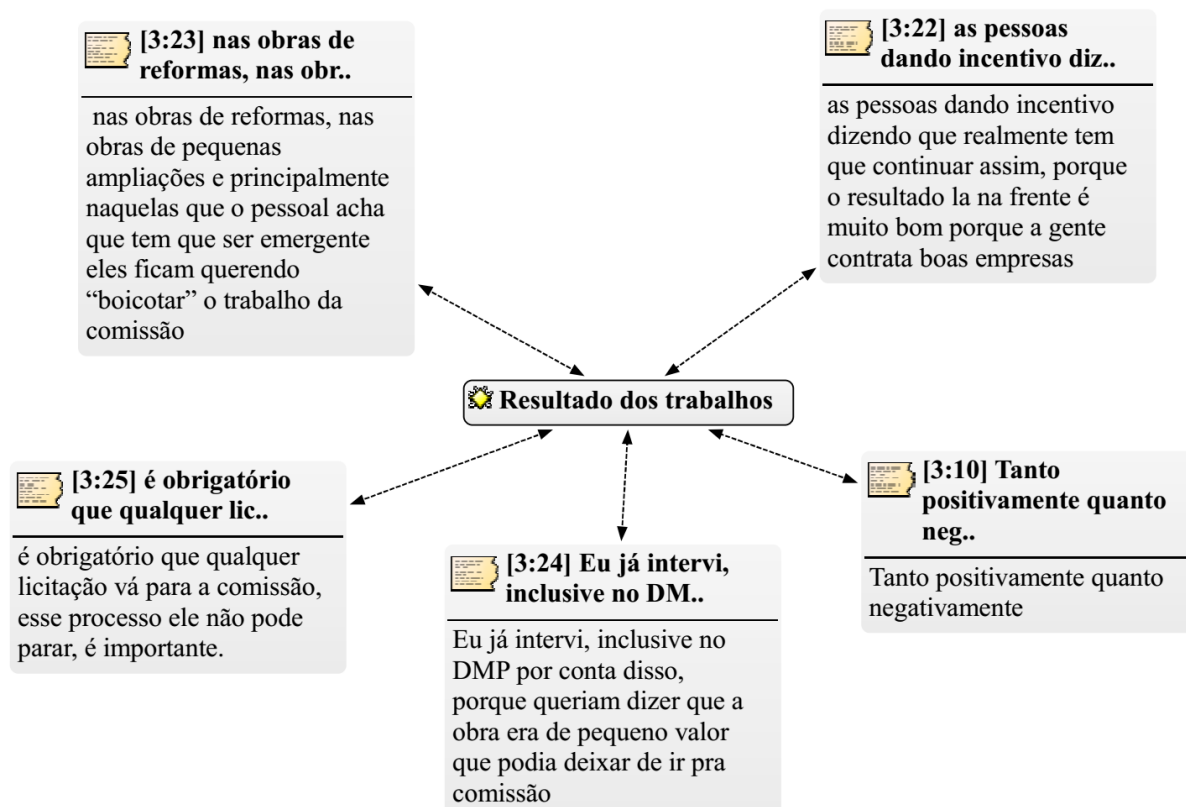
Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 19.1 – Opinião acerca do resultado dos trabalhos



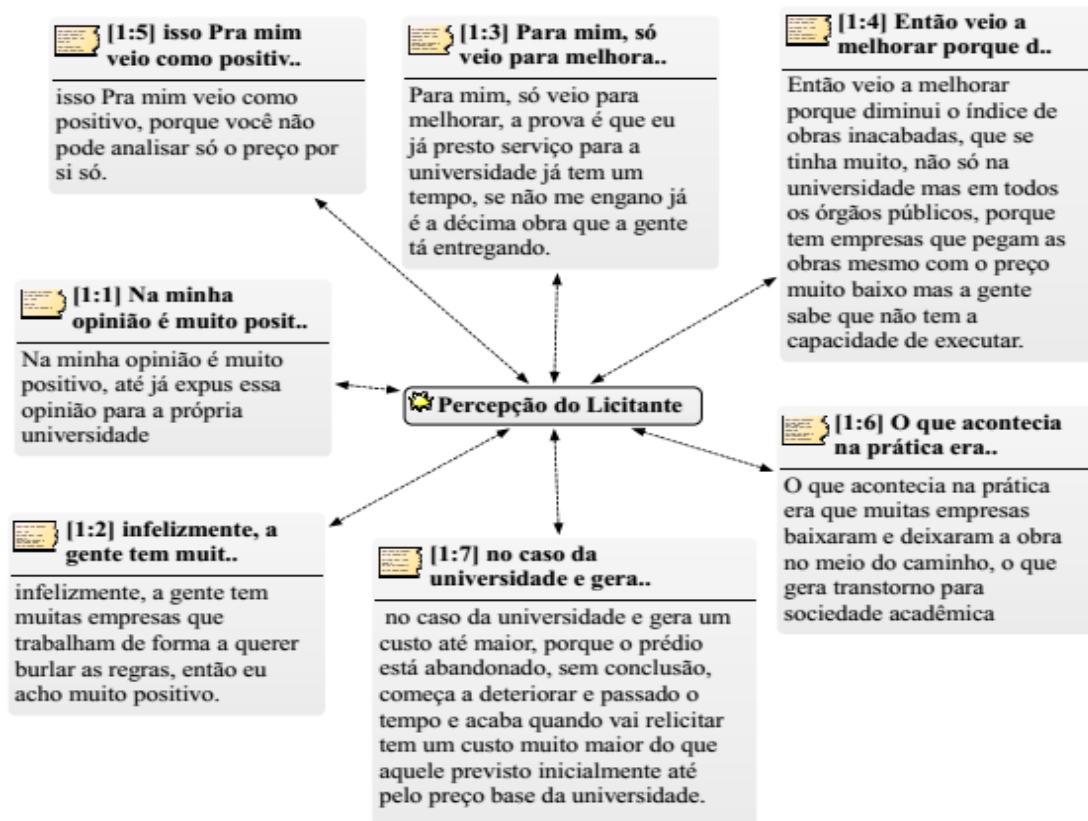
Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 20: Percepção do comportamento dos agentes da Administração após a criação da CATC



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 20.1: Percepção de licitante

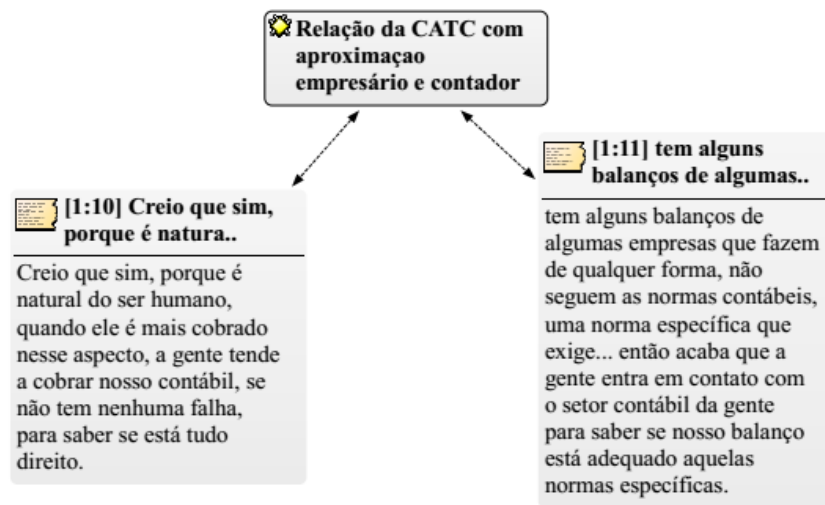


Fonte: Dados da Pesquisa

Através de evidências, baseadas nas análises de conteúdo das entrevistas, acerca da percepção dos agentes da administração sobre o trabalho da Comissão de Apoio, esta dissertação buscou também a opinião de representante de empresa que participa de processos licitatórios no órgão público da APF objeto deste estudo de caso, o resultado obtido através de entrevista realizada com entrevistado 6, é caracterizado na figura 20.1 acima a qual transparece o sentido positivo da criação da comissão pelo olhar “externo” do empresário que submete os dados contábeis de sua empresa aos trabalhos da Comissão.

Outro ponto favorável à existência do tipo de trabalho realizado pela CATC, é a proximidade gerada com as diligências realizadas pela Administração Pública Federal, conforme relatado pelo empresário quando se referiu ao seu relacionamento com seu contador. Vide figura 20.2 abaixo:

Figura 20.2: Percepção de licitante



Fonte: Dados da Pesquisa

Através das análises realizadas com base nos dados das entrevistas, retratados nas codificações caracterizadas pelas figuras de 8 a 12 acima, é possível constatar alguns indícios de efetividade no que diz respeito ao trabalho realizado pela CATC, as evidências coletadas através percepção dos entrevistados, as quais caracterizam como otimista a perspectiva da continuidade e evolução dos objetivos desta Comissão de Apoio Técnico Contábil, após a criação da CATC e dos consequentes trabalhos que vem sendo desenvolvidos por ela.

Embora seja possível enxergar resistência, tem-se percebido através do comportamento dos agentes da administração envolvidos no processo de aquisições da UFRN, com base nos dados coletados nas entrevistas, um resultado positivo do trabalho executado pela equipe criada em 2015.

4.3.2 Testes Estatísticos

Concomitante à percepção dos entrevistados, tendo em vista a constatação por parte destes da diminuição significativa de descumprimentos contratuais, foi analisado neste estudo os indicadores econômico-financeiros das empresas licitantes, antes e após a execução das análises dos profissionais envolvidos na comissão.

Com o intuito de complementar à percepção sob a ótica positiva dos trabalhos que vem sendo realizados pela comissão e tendo em vista o conteúdo dos pareceres emitidos pela CATC, no que se refere principalmente às indagações realizadas através de diligências e a ausência de respostas das mesmas, foram verificados os indicadores das licitantes que tiveram seus Demonstrativos Contábeis analisados pela comissão buscando respaldo estatístico no que diz respeito a uma possível variação desses indicadores quando comparado os períodos antes e após as análises da comissão.

A Lei Nº 8.666/1993 delimita a exigência para efeito de qualificação econômico-financeira basicamente em patrimônio líquido ou capital social mínimo, bem como índices contábeis, sendo os mais comumente adotados: índice máximo de endividamento e índices mínimos de solvência geral, de liquidez geral e de liquidez corrente (vedada a exigência de valores mínimos de faturamento, índices de rentabilidade ou lucratividade). Os indicadores analisados, são; Índice de Liquidez Geral, Liquidez Corrente e o Índice de Solvência Geral. Segundo Braga (1989, p.154), através do índice de Liquidez Corrente, é possível analisar a capacidade da empresa honrar suas dívidas de curto prazo, segundo o autor, o índice é representado pela seguinte fórmula:

$$LC = \frac{AC}{PC}$$

Onde:

LC = Índice de Liquidez Corrente

AC = Ativo Circulante

PC = Passivo Circulante

Segundo Braga (1989, p.156), a proporção de realização dos ativos de curto e longo em relação às dívidas total é caracterizada pela Liquidez Geral, representada pela fórmula:

$$LG = \frac{AC + ANC(RLP)}{PC + PNC}$$

Onde:

LG = Índice de Liquidez Geral

AC = Ativo Circulante

ANC = Ativo Não Circulante

RLP = “Antigo” Realizável a Longo Prazo

PC = Passivo Circulante

PNC = Passivo Não Circulante

Segundo Pinheiro (2007, p.286) a Solvência Geral, também chamado de índice de garantia, indica quanto a empresa possui no seu ativo para cada R\$ de dívida contraída, o índice é representado pela fórmula:

$$SG = \frac{AT}{PC + PNC}$$

Onde:

SG = Índice de Solvência Geral

AT = Ativo Total

PC = Passivo Circulante

PNC = Passivo Não Circulante

Acerca da utilização desses indicadores, foi obtido através das entrevistas, a evidência de que a comissão não atentou até o presente momento para a exigência de possíveis novos indicadores econômico-financeiros para comprovação na fase de habilitação, de boa saúde financeira das empresas que participam dos processos licitatórios da universidade, a exemplo do que foi realizado no trabalho de Carneiro Junior *et al* (2015), fato que caracteriza o objetivo da administração da UFRN, o qual não está relacionado a perspectiva de criar e exigir novos indicadores, mesmo diante das limitações, já mencionadas, da exigência de três indicadores para fins de análise de desempenho econômico-financeiro, o objetivo da CATC consiste em validar as informações contábeis das licitantes, que são base para o calculo desses indicadores.

A avaliação da possível caracterização de efetividade do trabalho realizado pela comissão foi feita por meio da observação dos indicadores econômico-financeiros supramencionados. Foram empreendidas basicamente duas ações: observação dos indicadores dessas empresas licitantes antes (indicadores calculados com base nos demonstrativos contábeis

apresentados pelas empresas na fase de habilitação dos certames, e depois da execução dos trabalhos da CATC, com os valores dos mesmos indicadores referentes as mesmas empresas, calculados com base nos saldos ajustados evidenciados nos papéis de trabalho da comissão. O que é esperado, é a comprovação estatística dos indícios de distorção das informações contábeis dos licitantes, apurados pela CATC, de forma que as empresas tenham apresentados indicadores com valores acima do mínimo exigido pelo edital para que fossem habilitados econômico financeiramente.

Fez-se necessário, portanto, que se conhecesse, a princípio, a natureza dos dados, no que diz respeito à distribuição de frequências de cada indicador, em cada momento, para cada empresa, e à homogeneidade das variâncias entre os grupos (antes e depois).

A seleção da amostra se deu com base nos papéis de trabalhos realizados pela CATC. Foram 106 processos analisados pela comissão, sendo que dos 106 processos haviam processos com a participação e análises de empresas repetidas (participantes de mais de um processo que também foi objeto de análise da comissão), essas empresas que apareceram e mais de um processo, foram excluídas da amostra, restando 51 empresas analisadas neste estudo.

Reitera-se que das 51 empresas analisadas nesta pesquisa, em 25 delas foi possível obter os indicadores após a análise da CATC, os dados desses indicadores constam numa planilha resumo disponibilizada pela comissão (ferramenta de controle da CATC considerada como “papel de trabalho” da comissão), as outras 26 empresas foram habilitadas ou não retornaram as diligências remetidas pela comissão para possível levantamento dos indicadores. Como já foi exposto, os indicadores considerados “antes” do trabalho da comissão, das 51 empresas analisadas nesta pesquisa, foram calculados com base nos demonstrativos contábeis consultados através do portal eletrônico “comprasgovernamentais”.

Os testes estatísticos empreendidos neste estudo foram executados por meio do software estatístico STATA ® (Stata 14.0).

4.3.2.1 Teste dos Sinais

Diante da normalidade dos dados, evidenciada pela aplicação do teste de Shapiro-Wilk, foi realizado o Teste dos Sinais, o qual, segundo Fávero e Belfiore (2017, p.263) pode ser aplicado para duas amostras emparelhadas (indicadores das licitantes antes e após a análise da

comissão), segundo os autores, o sinal é dado pela diferença entre os pares, isto é, se a diferença resultar em número positivo, cada par de valores é substituído por um sinal de (+), por outro lado, se a diferença resultar em número negativo, cada par de valores é substituído por um sinal de (-), caso seja empatado, os valores são excluídos da amostra.

Ainda segundo Fávero e Belfiore (2017, p.263) esse teste é uma alternativa ao teste t para comparação de duas amostras relacionadas quando a distribuição dos dados não for aderente à distribuição normal, como é o caso desse estudo, conforme é possível constatar no resultado da aplicação do teste de Shapiro-Wilk. Pela hipótese nula do teste, a mediana da população das diferenças (μ_d) é zero:

$$H_0: \mu_d = 0$$

$$H_a: \mu_d \neq 0$$

Logo, em consonância com as colocações desses autores, deve ser testada a hipótese de que não há diferenças entre as duas amostras (antes e depois), as amostras seriam provenientes de populações com a mesma mediana e distribuição contínua, isto é, o número de sinais (+) seria igual ao número de sinais (-).

Considerando que os dados analisados não seguem uma distribuição normal, o teste dos sinais pode ser uma alternativa ao teste t para duas amostras emparelhadas (indicadores de empresas licitantes antes e depois das análises da comissão):

Tabela 2 – Teste dos Sinais para o Índice de Liquidez Corrente

Sign test

sign	observed	expected
-----+-----		
positive	0	5.5
negative	11	5.5
zero	14	14
-----+-----		
all	25	25

One-sided tests:

Ho: median of LCII - LC = 0 vs.

Ha: median of LCII - LC > 0

$\Pr(\#positive \geq 0) =$

$$\text{Binomial}(n = 11, x \geq 0, p = 0.5) = 1.0000$$

Ho: median of LCII - LC = 0 vs.

Ha: median of LCII - LC < 0

$\Pr(\#negative \geq 11) =$

$$\text{Binomial}(n = 11, x \geq 11, p = 0.5) = 0.0005$$

Two-sided test:

Ho: median of LCII - LC = 0 vs.

Ha: median of LCII - LC $\neq$ 0

$\Pr(\#positive \geq 11 \text{ or } \#negative \geq 11) =$

$$\min(1, 2 * \text{Binomial}(n = 11, x \geq 11, p = 0.5)) = 0.0010$$

Fonte: Dados da Pesquisa

Onde:

Ho: Hipótese Nula

Ha: Hipótese Alternativa

LC: Índice de Liquidez Corrente **antes** da análise da CATC

LCII: Índice de Liquidez Corrente depois da análise da CATC

O resultado do teste dos sinais aplicado ao índice de Liquidez Corrente, antes e após as análises da comissão, está ilustrado na tabela 2 acima, o qual inclui o número de sinais positivos

(0), o número de sinais negativos (11), e os que foram excluídos da amostra por terem a mesma mediana e distribuição contínua (14), a probabilidade associada à estatística para um teste bilateral nesse caso foi de $p = 0,001$. Como $p < 0,05$, deve ser rejeitada a hipótese nula, o que permite concluir, ao nível de confiança de 95% que há diferença (negativa) nos indicadores de Liquidez Corrente antes e depois das análises realizadas pela comissão.

Tabela 3 – Teste dos Sinais para o Índice de Liquidez Geral

Sign test

sign	observed	expected
-----+-----		
positive	0	6
negative	12	6
zero	13	13
-----+-----		
all	25	25

One-sided tests:

Ho: median of LGII - LG = 0 vs.

Ha: median of LGII - LG > 0

$\Pr(\#positive \geq 0) =$

$\text{Binomial}(n = 12, x \geq 0, p = 0.5) = 1.0000$

Ho: median of LGII - LG = 0 vs.

Ha: median of LGII - LG < 0

$\Pr(\#negative \geq 12) =$

$\text{Binomial}(n = 12, x \geq 12, p = 0.5) = 0.0002$

Two-sided test:

Ho: median of LGII - LG = 0 vs.

Ha: median of LGII - LG != 0

$\Pr(\#positive \geq 12 \text{ or } \#negative \geq 12) =$

$\min(1, 2 * \text{Binomial}(n = 12, x \geq 12, p = 0.5)) = 0.0005$

Onde:

Ho: Hipótese Nula

Ha: Hipótese Alternativa

LG: Índice de Liquidez Geral **antes** da análise da CATC

LGII: Índice de Liquidez Geral **depois** da análise da CATC

O resultado do teste dos sinais aplicado ao índice de Liquidez Geral, antes e após as análises da comissão, está ilustrado na tabela 3 acima, a exemplo do teste realizado para liquidez corrente, este também inclui o número de sinais positivos (0), o número de sinais negativos (12), e os que foram excluídos da amostra por terem a mesma mediana e distribuição contínua (13), a probabilidade associada à estatística para um teste bilateral nesse caso foi de $p = 0,0005$. Como $p < 0,05$, deve ser rejeitada a hipótese nula, o que permite concluir, ao nível de confiança de 95% que também há diferença (negativa) nos indicadores de Liquidez Geral antes e depois das análises realizadas pela comissão.

Tabela 4 – Teste dos Sinais para o Índice de Solvência Geral

sign	observed	expected
-----+-----		
positive	0	7.5
negative	15	7.5
zero	10	10
-----+-----		
all	25	25

One-sided tests:

Ho: median of SGII - SG = 0 vs.

Ha: median of SGII - SG > 0

$\Pr(\#positive \geq 0) =$

$\text{Binomial}(n = 15, x \geq 0, p = 0.5) = 1.0000$

Ho: median of SGII - SG = 0 vs.

Ha: median of SGII - SG < 0

$\Pr(\#negative \geq 15) =$

$\text{Binomial}(n = 15, x \geq 15, p = 0.5) = 0.0000$

Two-sided test:

Ho: median of SGII - SG = 0 vs.

Ha: median of SGII - SG $\neq$ 0

$\Pr(\#positive \geq 15 \text{ or } \#negative \geq 15) =$

$\min(1, 2 * \text{Binomial}(n = 15, x \geq 15, p = 0.5)) = 0.0001$

Fonte: Dados da Pesquisa

Onde:

H₀: Hipótese Nula

H_a: Hipótese Alternativa

SG: Índice de Solvência Geral **antes** da análise da CATC

SGII: Índice de Solvência Geral **depois** da análise da CATC

Seguindo uma coerência, considerando os resultados obtidos nos testes dos sinais para os Índices de Liquidez Corrente e Geral, ilustrados nas tabelas 2 e 3, respectivamente acima, o resultado do teste dos sinais para aplicado ao índice de Solvência Geral, antes e após as análises

da comissão, ilustrado na tabela 4 acima, incluindo o número de sinais positivos (0), o número de sinais negativos (15), e os que foram excluídos da amostra por terem a mesma mediana e distribuição contínua (10), a probabilidade associada à estatística para um teste bilateral nesse caso foi de $p = 0,0001$. Como $p < 0,05$, deve ser rejeitada a hipótese nula, o que permite concluir, ao nível de confiança de 95% que também há diferença (negativa) nos indicadores de Solvência antes e depois das análises realizadas pela comissão, variação que pode ter sido ocasionada pela redução nos ativos totais das empresas após análise crítica da comissão.

4.3.2.2 Teste de Wilcoxon

Analogamente ao teste dos sinais para duas amostras emparelhadas, o Teste de Wilcoxon é uma alternativa ao teste t quando a distribuição dos dados não for aderente à distribuição normal (FÁVERO; BELFIORE, 2017), também utilizado neste estudo para complementar o teste dos sinais, uma vez que segundo esses autores, esse teste é considerado uma extensão do teste dos sinais, porém mais poderoso.

Segundo Fávero *et al* (2009), além da informação sobre a direção das diferenças para cada par, o teste de Wilcoxon leva em consideração a magnitude da diferença dentro dos pares, inicialmente é os postos (índices LG, LC e SG) em ordem crescente pelo seu valor absoluto, associando postos do menor para o maior, 1 para o menor, 2 para o maior e assim por diante.

Ainda segundo Fávero *et al* (2009), deve ser atribuído o sinal da diferença para cada posto (indicadores por empresa, antes e depois da análise da CATC), S_p a soma dos postos positivos e S_n à soma dos postos negativos, caso a diferença do posto seja nula, a mesma deve ser excluída da amostra e em caso de igualdade das diferenças de mais de um posto (empresa e indicador) será atribuído para esses postos o mesmo valor de diferença (a média dos postos que forem distintas). Pela hipótese nula do teste, a mediana das diferenças na população (μ_d) é zero:

$$H_0: \mu_d = 0$$

$$H_a: \mu_d \neq 0$$

Logo, em consonância com as colocações desses autores, deve ser testada a hipótese de que não há diferenças entre as duas amostras (antes e depois), as amostras seriam provenientes

de populações com a mesma mediana e distribuição contínua, isto é, a soma dos postos positivos é igual à soma dos postos negativos.

Tabela 5 - Teste de Wilcoxon para o Índice de Liquidez Corrente

Wilcoxon signed-rank test

sign	obs	sum ranks	expected
-----+-----			
positive	11	220	110
negative	0	0	110
zero	14	105	105
-----+-----			
all	25	325	325

unadjusted variance 1381.25

adjustment for ties -0.00

adjustment for zeros -253.75

adjusted variance 1127.50

Ho: LC = LCII

$z = 3.276$

Prob > |z| = 0.0011

Fonte: Dados da Pesquisa

Onde:

Ho: Hipótese Nula

LC: Índice de Liquidez Corrente **antes** da análise da CATC

LCII: Índice de Liquidez Corrente depois da análise da CATC

O resultado do teste de Wilcoxon aplicado ao índice de Liquidez Corrente, antes e após as análises da comissão, está ilustrado na tabela 5 acima. Como a probabilidade associada à estatística para um teste bilateral foi de $p = 0,0011$ ($p < 0,05$), deve ser rejeitada a hipótese nula, o que permite concluir, ao nível de confiança de 95% que há diferença (negativa) nos indicadores de Liquidez Corrente antes e depois das análises realizadas pela comissão.

Tabela 6 - Teste de Wilcoxon para o Índice de Liquidez Geral

Wilcoxon signed-rank test

sign	obs	sum ranks	expected
-----+-----			
positive	12	234	117
negative	0	0	117
zero	13	91	91
-----+-----			
all	25	325	325

unadjusted variance 1381.25

adjustment for ties 0.00

adjustment for zeros -204.75

adjusted variance 1176.50

Ho: LG = LGII

z = 3.411

$$\text{Prob} > |z| = 0.0006$$

Fonte: Dados da Pesquisa

Onde:

H_0 : Hipótese Nula

LG: Índice de Liquidez Geral **antes** da análise da CATC

LGII: Índice de Liquidez Geral **depois** da análise da CATC

O resultado do teste de Wilcoxon aplicado ao índice de Liquidez Geral, antes e após as análises da comissão, está ilustrado na tabela 6 acima. Como a probabilidade associada à estatística para um teste bilateral foi de $p = 0,0006$ ($p < 0,05$), deve ser rejeitada a hipótese nula, o que permite concluir, ao nível de confiança de 95% que há diferença (negativa) nos indicadores de Liquidez Geral antes e depois das análises realizadas pela comissão.

Tabela 7 - Teste de Wilcoxon para o Índice de Solvência Geral

Wilcoxon signed-rank test

sign	obs	sum ranks	expected
-----+-----			
positive	15	270	135
negative	0	0	135
zero	10	55	55
-----+-----			
all	25	325	325

unadjusted variance 1381.25

adjustment for ties -0.12

adjustment for zeros -96.25

adjusted variance 1284.88

Ho: SG = SGII

$$z = 3.766$$

$$\text{Prob} > |z| = 0.0002$$

Fonte: Dados da pesquisa

Onde:

H₀: Hipótese Nula

SG: Índice de Solvência Geral **antes** da análise da CATC

SGII: Índice de Solvência Geral **depois** da análise da CATC

O resultado do teste de Wilcoxon aplicado ao índice de Solvência Geral, antes e após as análises da comissão, está ilustrado na tabela 7 acima. Como a probabilidade associada à estatística para um teste bilateral foi de $p = 0,0002$ ($p < 0,05$), deve ser rejeitada a hipótese nula, o que permite concluir, ao nível de confiança de 95% que há diferença (negativa) nos indicadores de Liquide Geral antes e depois das análises realizadas pela comissão.

A tabela 8 abaixo, sintetiza os achados dessa dissertação, compilando os resultados das análises de conteúdos e dos Testes Não paramétricos que foram realizados, de Wilcoxon e dos Sinais.

Tabela 8 – Resumo dos achados

Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios, como mecanismo de Governança das Aquisições	• O trabalho de análise contábil de empresas licitantes como mecanismo de contribuição à gestão de risco nas contratações. • Amenização do risco de contratar empresas que não cumpram com os contratos estabelecidos; • Mitigação do risco antes do evento do risco (Risco de contratação com empresa incapaz de cumprir com o objeto contratual); • Em prol do interesse público: sociedade acadêmica e contribuintes como um todo.
Motivação para Criação da Comissão	• Predominância de busca por eficiência na contratação; • Preocupação com as contratações de valores mais vultuosos; • Capacidade de tomada de decisão do agente da administração e envolvimento de órgão superior, para avaliação da decisão.

Os principais achados da comissão e a contribuição dos trabalhos para a gestão de risco das contratações	• Predominância de suspeita de superavaliação de ativos, sendo os saldos questionados não comprovados em sua totalidade pelas empresas, ocasionando a inabilitação das mesmas; • Indícios de Omissão de Passivo não sendo apresentado justificativas pelas licitantes, resultando em inabilitação das mesmas; • Problemas com a apresentação do conjunto completo das demonstrações contábeis conforme previsto na legislação contábil vigente.
Características de uma possível efetividade do trabalho da CATC	• O Resultado dos Testes Não-Paramétricos, Teste de Wilcoxon Pareado e Teste dos Sinais evidenciam que, estatisticamente, à um nível de confiança de 95%, o trabalho da CATC constatou que os indicadores exigidos em licitação pela UFRN, com base nas demonstrações contábeis das empresas QUE RESPONDERAM AS DILIGÊNCIAS remetidas por esta comissão, foram apresentados com valores superiores ao que efetivamente foi comprovado, abrindo precedentes para o entendimento de uma tentativa de burlar a administração pública no sentido de demonstrar saúde econômico-financeira acima da real situação da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal motivação para a efetivação dessa dissertação consistiu em examinar como o Administração Pública Federal pode se utilizar do trabalho de uma Comissão de Apoio Técnico Contábil para fins licitatórios, como mecanismo de Governança das Aquisições. Para tanto, o objeto de estudo é a Comissão de Apoio Técnico Contábil constituída pela UFRN, sendo investigados os fatores determinantes para sua constituição, as técnicas por ela utilizadas para detecção dos indícios de manipulação dos demonstrativos contábeis apresentados nos certames, os principais achados dos trabalhos por ela desenvolvidos, e a caracterização de uma possível efetividade nos seus trabalhos, cuja contribuição para Administração Pública está voltada para uma melhor seleção do fornecedor, no momento que precede a contratação, fato que reduz o risco de descumprimento contratual, relacionados com a incapacidade econômico-financeira por parte dos fornecedores, favorecendo a Administração Pública no que se refere gestão de riscos antes do evento de risco, neste caso, a contratação.

A partir desse estudo de caso, constata-se que a implementação da Gestão de Risco das Aquisições é motivada principalmente por pressões institucionais coercitivas pelo Tribunal de

Contas da União e que os objetivos da Comissão estão fortemente relacionados à busca por boas práticas de Governança das aquisições, apesar do objetivo de caráter técnico, é iminente a contribuição no sentido de mitigar risco de descumprimento do objeto contratual, principalmente na fase da seleção dos fornecedores pelo órgão público.

Ressalta-se que em diversos momentos, o discurso dos sete entrevistados indica que os agentes da administração envolvidos no processo de compras e representante de empresa licitante, convergem para que as práticas de aquisições e contratações compreendam a importância da constituição de uma comissão como forma subsidiária à Gestão de Riscos, consequentemente como mecanismo de Governança das Aquisições.

Ficou constatado que a adoção da prática de revisar as demonstrações contábeis para a validação do cálculo dos indicadores econômico-financeiros, neste caso, preveniu as adversidades no sentido de abandono de obra ou atraso de pagamento de terceirizado, por esse motivo, embora tenha ocorrido resistência por parte dos operadores dos processos licitatórios, não há conflitos relevantes ou ambiguidades em relação à implementação da comissão, evidenciando que esse tipo de trabalho caracteriza um reforço às medidas protagonizadas pelo órgão de fiscalização externa como sendo boas práticas de Governança.

Em síntese, após a constatação baseada nas evidências obtidas, entende-se que a execução do conjunto de técnicas para análise das demonstrações contábeis, somada a maior segurança para os pregoeiros/presidentes de RDC na fase de habilitação econômica financeira, proporcionada pelo olhar crítico/profissional dos contadores membros da comissão, tem resultado na percepção positiva dos agentes da administração acerca da redução de descumprimentos contratuais dos fornecedores na Instituição estudada, bem como na melhor seleção do fornecedor, mitigando o risco da Universidade contratar empresas que tenham apresentado informações contábeis inconiventes com a sua realidade patrimonial e financeira, dessa forma, sendo o resultado do trabalho da CATC, forma de contribuição para gestão de risco nas contratações/aquisições e, consequentemente, para boas práticas de Governança das Aquisições.

Algumas pesquisas já mencionadas na presente dissertação sugerem a exigência de indicadores adicionais àqueles mencionados pela Lei Geral de Licitações, no entanto, a adoção da prática do tipo de serviço de apoio realizado pela CATC não foi observada na literatura nacional. Dessa maneira, o processo de constituição da comissão tende a contribuir de forma relevante para o constructo científico, uma vez que práticas de gestão de riscos são mecanismos

de governança, a qual neste cenário representa isomorfismo de caráter coercitivo, tendo em vista a pressão exercida pelo órgão de controle externo (TCU).

Quanto às contribuições, o presente estudo direciona a atenção dos gestores públicos para a existência de mecanismo de gestão de risco, onde o risco é mitigado antes do evento de risco, neste caso a efetiva contratação, não se trata somente de técnicas, e sim da possibilidade de antecipar os gestores públicos de modo que empresas que de fato não apresentem saúde econômico-financeira não assumam contratos com a Administração Pública, expondo essa Administração ao risco de descumprimento contratual, podendo ocasionar em custos adicionais com novas licitações para o mesmo objeto, obras abandonadas e débitos decorrentes de litígios judiciais de empresas terceirizadas.

A presente dissertação contribui também para o desenvolvimento do pensamento crítico a fim de incentivar os gestores públicos a perceberem quando são influenciados por informações tendenciosas de empresas licitantes, a serem cautelosos na seleção do fornecedor não somente para contratos de obras e de prestação de serviços terceirizados, mas todos os processos licitatórios de valores considerados pela Administração do Órgão Público como relevantes.

Pode-se afirmar, por fim, que o presente trabalho contribui para a lacuna existente entre o exposto pela literatura sobre indicadores econômico-financeiros para fins de análise das Demonstrações Contábeis aplicado a aquisições no setor público, fornecendo alguns insights importantes sobre a utilização da análise técnica contábil para fins de gestão de risco de aquisições e consequentemente à temática de Governança das Aquisições.

Os resultados dos testes estatísticos não-paramétricos, Wilcoxon e Teste dos Sinais, sinalizam uma redução estatisticamente significativa (ao nível de 95% de confiança), dos indicadores apresentados pelas empresas licitantes quando confrontado o período anterior e posterior ao trabalho técnico da comissão, essa redução sugere um indício de uma característica de efetividade dos trabalhos realizados, uma vez que após as análises e respectivas diligências da CATC empresas que apresentaram indicadores elevados, foram necessariamente reduzidos ao nível considerado aceitável, tendo em vista a fidedignidade das informações contábeis apresentadas como base de cálculo dos mesmos. Logo, nos processos analisados, as empresas tendiam a superestimar seus índices econômico-financeiros podendo estar objetivando a qualificação na fase de seleção do fornecedor da licitação.

Sob a ótica do isomorfismo institucional a pontual preocupação da instituição acerca do tratamento da Qualificação Econômico-financeira, conforme constatações dessa dissertação, pode acarretar numa situação de isomorfismo mimético, uma vez que outros órgãos da administração pública, podem criar uma equipe técnica com os mesmos objetivos da Comissão criada pelo órgão utilizado nesse estudo de caso, embora não esteja diretamente relacionado ao objetivo dessa dissertação, os resultados favorecem ao entendimento de que a aplicabilidade desse tipo de mecanismo de melhoria na seleção do fornecedor é recomendável aos demais órgãos da Administração Pública, não somente do âmbito Federal e Instituições de Ensino Superior, para os demais órgãos públicos, dentro das circunstâncias aplicáveis de cada ente.

Como recomendações para pesquisas futuras, propõe-se a mensuração através de indicadores, do quantitativo de contratos descumpridos, sejam por obras abandonadas em decorrência da incapacidade econômico-financeira do fornecedor honrar com o compromisso, seja por litígios envolvendo o órgão Público por descumprimento de obrigações trabalhistas da empresa contratada perante seus funcionários (terceirizados ao órgão público) ou de qualquer outro tipo de contratação/aquisição que tenha sido decorrente de um certame cuja habilitação econômico-financeira se deu através do parecer da CATC, para que seja feito um comparativo desses indicadores no decorrer do desenvolvimento dos trabalhos da Comissão e que seja utilizado também como uma métrica de Governança.

Sugere-se também a realização de levantamento e de outros estudos de casos em outros órgãos da Administração Pública que se utilizem de mecanismo de redução de risco na contratação semelhante ao que foi estudado nessa dissertação, assim como no tratamento inferencial nos dados estatísticos para os casos de amostras de tamanho mais expressivos.

Ainda como proposta de estudos futuros, sugere-se como pesquisa científica o acompanhamento da implementação da gestão de riscos das aquisições em sua íntegra, à luz da teoria institucional, abordando os resultados da implementação com os achados dessa dissertação.

Em conclusão, algumas breves palavras sobre as limitações desta dissertação. Destacam-se as seguintes situações: existência de informações não disponíveis (documentos, por exemplo) ou omitidas durante as entrevistas por questões de segredo de justiça; falta de disponibilidade de tempo dos respondentes para realização das entrevistas; os processos licitatórios analisados foram limitados aos que efetivamente foram objeto de trabalho da Comissão; e a quantidade de empresas que tiveram seus indicadores inseridos nos testes

estatísticos foram restritas aquelas que retornaram as diligências e que não participaram em mais de um certame.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Ruth V.; CUERVO-CAZURRA, Alvaro. *Codes of good governance. Corporate governance: an international review*, v. 17, n. 3, p. 376-387, 2009.

ANAO. *Australian National Audit Office. Public sector governance: better practice guide. Framework, processes and practices*, 2003. Disponível em: <https://www.anao.gov.au/sites/g/files/net1661/f/2015_BPG-PSFS-web.pdf>. Acesso em: 20 out. 2016.

ANGONESE, R.; LAVARDA, C. E. F. (2014). *Analysis of the factors affecting resistance to changes in management accounting systems*. **Revista Contabilidade & Finanças**, 25(66), 214-227.

ANU. *The Australian National University. Public sector governance in Australia*, 2012. Disponível em: <<http://pressfiles.anu.edu.au/downloads/press/p190701/pdf/book.pdf?referer=377>>. Acesso em: 20 out. 2016.

BARBOSA, Glauber de Castro. PROCESSO LICITATÓRIO NO BRASIL-EVOLUÇÃO NORMATIVA. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 8, n. 15, p. 145-159.

BARROS, Célio de Costa; SILVA, José Dionísio Gomes da; BARROS, Felipe Machado da Costa. **A nova tendência do controle: Auditoria de governança**. In: CONGRESSO ANPCONT, 8, 2014, Rio de Janeiro. [s.n.]. Rio de Janeiro: Anpcont, 2014. p. 1 - 18.

BEUREN, Ilse Maria. *et al. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORSATTO JUNIOR, José Luiz; CORREIA, Everson Fernando; GIMENES, Régio Márcio Toesca. Avaliação de empresas pelo método do fluxo de caixa descontado: o caso de uma indústria de ração animal e soluções em homeopatia. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 26, n. 2, p. 90-113, 2015.

BRANCO, C. S. C; CRUZ, C. S. **A prática de governança corporativa no setor público federal**. Revista do TCU, Brasília, DF, ano 45, n.127, p.20-27, mai./ago. 2013. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2591385.PDF>>. Acesso em: 23 agosto de 2017.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Destaques 2015 – fiscalizações na área de Governança, de 08 de janeiro de 2016. Dispõe sobre resultado do levantamento realizado pelo **Tribunal de Contas da União sobre Governança no setor Público brasileiro**. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/destaques-2015-fiscalizacoes-na-area-degovernanca-1.htm>> Acesso em: 19 out. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2749/2015-Plenário**, de 28 de outubro de 2015. Dispõe sobre auditoria realizada na Universidade Federal do Rio Grande do Norte no âmbito de Fiscalização de Orientação Centralizada com objetivo de avaliar as práticas de Governança e de gestão de aquisições públicas adotadas pela Administração Pública Federal. Disponível em <<https://contas.tcu.gov.br/juris/SvlHighLight>> Acesso em: 19 out. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1214/2013-Plenário**, de 22 de maio de 2013. Dispõe sobre propostas de melhorias nos procedimentos de contratação e execução de contratos de terceirização de serviços continuados na Administração Pública Federal. Disponível em <<https://contas.tcu.gov.br/etcu/ObterDocumentoSisdoc?seAbrirDocNoBrowser=true&codArqCatalogado=5941002>> Acesso em: 19 out. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança - v.2, 2014 - Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública** está disponível para consulta, juntamente com a lista de itens de controle e a minuta de questionário, Brasília, 2014. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/comunidades/governanca/entendendo-agovernanca/referencial-de-governanca/>> Acesso em: 19 out. 2016.

_____. Tribunal de Contas da União. **Levantamento do Perfil de Governança das Aquisições - ciclo 2013-Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública** está disponível para consulta, juntamente com a lista de itens de controle e a minuta de questionário, Brasília, 2014. Disponível em <<https://portal.tcu.gov.br/comunidades/controle-externo-das-aquisicoes-logisticas/atuacao/perfil-de-governanca-das-aquisicoes/>> Acesso em: 19 out. 2013.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 28 de junho de 2018

_____. Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993, com alterações resultantes da Lei 8.883, de 08 de junho de 1994 e da Lei 9.648, de 27 de maio de 1998. Regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 jun 1993. Disponível em:< <http://webcbtu.gov.br/ac/pr/delic/8666/lei8666.htm>> acesso em: 28 de junho de 2018

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

_____. **Manual de licitações e contratações administrativas** / Marinês Restelatto Dotti, Ronny Charles Lopes, Teresa Vilac. Brasília: AGU, 2014.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993a. Regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, Seção 1, p. 8269, 22 jun. 1993.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Lei no 12.462, de 4 de agosto de 2011a. Institui o Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, Seção 1, p. 1 (edição extra), 5 ago. 2011.

_____. Constituição Federal. Constituição federal. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1988.

_____. Lei no. 8666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm> Acesso em: 12 out. 2018.

_____. Lei nº. 10.520, de 17 de Julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do Art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. **Sítio da Presidência da República**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10520> Acesso em: 28 de junho de 2018.

_____. CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico (CPC 00 – R1) – **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em 15 mar.2014.

_____. IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**, BRASIL, 2009. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/index.php/publicacoes/codigo-das-melhores-praticas>>. Acesso em: 20 out. 2016.>

_____. UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Estatuto da UFRN. 2002. Disponível em: <<https://sistemas.ufrn.br/portal/pt/documento/79154660#.WBo0QHIMvIU>>. Acesso em: 19 out. 2016.

_____. UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. **Portaria nº 1.908/17-R, de 6 de Setembro de 2017**. 2017. Disponível em: <<https://sipac.ufrn.br/public/baixarBoletim.do?publico=true&idBoletim=2365>>. Acesso em: 18 maio. 2018.

_____. UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. **Regimento Interno da Reitoria**. 2015. Disponível em:
<<https://sistemas.ufrn.br/portal/PT/documento/84525090#.WBo083lMvIU>>. Acesso em: 19 out. 2016.

_____. UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. **Relatório de Gestão de 2014**. 2015. Disponível em:
<<https://sistemas.ufrn.br/portal/pt/documento/4056332#.WBnso3lMvIU>>. Acesso em: 18 out. 2016.

BRITTO, Jose Geraldo Falcão. Gerenciamento de riscos de operações e sustentabilidade organizacional: Um estudo entre as empresas certificadas. 2015. 208 f. **Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo**, São Paulo, 2015. Disponível em: <<https://tede.pucsp.br/handle/handle/1605>>. Acesso em: 18 out. 2016.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, 11(1), 325. doi:10.1006/mare.1999.0119

CALEMAN, Silvia Morales de Queiroz; ZYLBERSZTAJN, Decio. Falhas organizacionais: tipologia, determinantes e proposta de modelo teórico. **Organizações & Sociedade**, v. 20, n. 65, 2013.

CAMARGO, Raphael Vinicius Weigert *et al.* **Determinantes dos pareceres dos auditores independentes emitidos às companhias negociadas na BM&FBOVESPA**. 2012.

CARNEIRO JUNIOR, Moacir *et al.* Licitações na administração pública: Nova perspectiva para a qualificação econômico-financeira de empresas na contratação de serviços de engenharia e obras civis. **Capital Científico**, v. 13, n. 2, 2015.

CARSON, Lindsey D.; PRADO, Mariana Mota. **Mapping Corruption & its Institutional Determinants in Brazil**. 2014. Disponível em:
<http://www.brazil4africa.org/wpcontent/uploads/publications/working_papers/IRIBA_WP08_Mapping_Corruption_and_its_Institutional_Derminants_in_Brazil.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2017.

CARVALHO NETO, A. A.; SILVA, L. C. Critérios gerais de controle interno na administração pública: Um estudo dos modelos e das normas disciplinares em diversos países. **Brasília. Tribunal de Contas da União**. 2009.

CASSELL, Catherine; CUNLIFFE, Ann L.; GRANDY, Gina (Ed.). **The SAGE Handbook of Qualitative Business and Management Research Methods**. Sage, 2018.

CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. A formalização integral e a sua contribuição para o desempenho econômico-financeiro das micro e pequenas empresas brasileiras (MPes). **Tese de Doutorado**. Universidade de São Paulo.

CIPFA. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. **The good governance standard for public services**, 2004. Disponível em:
<<http://www.jrf.org.uk/system/files/1898531862.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2016.

COSO. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. **Enterprise risk management: integrated framework**, 2004. Disponível em:
<<http://www.coso.org/guidance.htm>>. Acesso em: 20 out. 2016.

COSTA, André Lucirton. Sistemas de compras: a lei de licitação e a função compras da empresa privada. 1994. **Tese de Doutorado**.

CRESWELL, J.W. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. **Tradução Magda Lopes**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CURRIE, Wendy. *Contextualising the IT artefact: towards a wider research agenda for IS using institutional theory*. **Information Technology & People**, v. 22, n. 1, p. 63-77, 2009.

DIMAGGIO, P.; POWELL, W. W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147-160, 1983.

_____. *The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. In: **Economics meets sociology in strategic management**. Emerald Group Publishing Limited, 2000. p. 143-166.

DIMAGGIO, Paul J. *et al.* (Ed.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago, IL: **University of Chicago Press**, 1991.

DIMAGGIO, Paul J.; ZUCKER, Lynne G. *Institutional patterns and organizations: Culture and environment*. **Cambridge, MA: Ballinger**, p. 3-22, 1988.

DUARTE JÚNIOR, Antônio M. **Risco: definições, tipos, medição e recomendações para seu gerenciamento (1996)**. Disponível em: www.Risktech.com.br. Acesso em: 20 out 2016

ECGI. **European Corporate Governance Institute. Index of codes**, 2013. Disponível em:
<http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php>. Acesso em: 20 out. 2016.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, Patrícia. **Manual de análise de dados: estatística e modelagem multivariada com Excel®, SPSS® e Stata®**. Elsevier Brasil, 2017.

FIGUEIREDO, Marcus Faria; FIGUEIREDO, Argelina Maria Cheibub. Avaliação política e avaliação de políticas: um quadro de referência teórica. São Paulo: **Instituto de Estudos Econômicos, Sociais e Políticos de São Paulo**, 1986.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

_____. Desenho da pesquisa qualitativa. In: **Desenho da pesquisa qualitativa**. 2009.

GAO. United States General Accounting Offi. **Internal control management and evaluation tool**, 2001. Disponível em: <<http://www.gao.gov/assets/80/76615.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2016.

GRAY, Andrew; JENKINS, Bill. Codes of accountability in the new public sector. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 6, n. 3, 1993.

GROSSMAN, Sanford J.; STIGLITZ, Joseph E. On the impossibility of informationally efficient markets. **The American economic review**, v. 70, n. 3, p. 393-408, 1980.

GUARIDO FILHO, Edson Ronaldo. **A construção da teoria institucional nos estudos organizacionais no Brasil: o período 1993-2007**. 2008.

GUERREIRO, M. S.; RODRIGUES, L. L.; Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal—Institutional logics and strategic responses. **Accounting, Organizations and Society**, 37(7), 482-499.

HASSAN, E. A.; RANKIN, M.; LU, W. (2014). The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. **The International Journal of Accounting**, 49(3), 371-390.

HAWLEY, A. (1968). Human ecology. In D.E. Sills (Ed.), **International encyclopedia of the social sciences** (pp. 328-337). New York: Macmillan

HERRMANN, Isadora. **Licitações públicas no Brasil: explorando o conceito de ineficiência por desenho**. 1998.

HOOD, C.; JACKSON, M. (1991) *The New Public Management: a Recipe for Disaster*, **Canberra Bulletin of Public Administration**. 1994: May pp16 – 24.

HOOD, Christopher. *A public management for all seasons?*. **Public administration**, v. 69, n. 1, p. 3-19, 1991.

HUGHES, Everett C. *The ecological aspect of institutions*. **American sociological review**, v. 1, n. 2, p. 180-189, 1936.

IFAC. *International Federation of Accountants. Governance in the public sector: a governing body perspective. In International public sector study* nº 13., 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/International-Framework-Good-Governance-in-the-Public-Sector-IFAC-CIPFA.pdf>> Acesso em: 20 dez. 2018.

IIA. *Institute of Internal Auditors. The international professional practices framework - IPPF*, 2009. Disponível em: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-andGuidance-IPPF.aspx>>. Acesso em: 20 out. 2018.

IRVINE, H. (2008). *The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. In Accounting Forum* (Vol. 32, No. 2, pp. 125-142). Elsevier.

_____. (2011). *From go to woe: How a not-for-profit managed the change to accrual accounting. Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(7), 824-847.

JUDGE, W., Li, S.; PINSKER, R. (2010). *National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.

LIMA, José Alexandre S. de Oliveira. **Deficiências das demonstrações contábeis das empresas de ônibus da cidade de São Paulo: uma análise do impacto sobre os indicadores financeiros no período 2003-2012**. 2015.

LUKKA, K. (2007). *Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. Management Accounting Research*, 18(1), 76-101.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. *et al.* Institucionalização da mudança na sociedade brasileira: o papel do formalismo. **Organizações, instituições e poder no Brasil**, v. 1, p. 179-202, 2003.

MÁLAGA, Flávio Kezam. *Análise de demonstrativos financeiros e da performance empresarial*. 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. (2007). **Metodologia de investigação científica para ciências sociais aplicadas**. (5. ed.). São Paulo: Atlas.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeiras de balanços**. 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 2, n. 1, p. 109-134, 2010.

_____. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**, 4. ed. edição. Atlas, 2016.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. *Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony*. *American Journal of Sociology*, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

OSBORNE, Stephen P. *The new public governance?* 1. 2006.

PECI, Alketa. **A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica**. *Cadernos Ebape. br*, v. 4, n. 1, p. 1-12, 2006.

PETERS, B. Guy. (2013). **O que é Governança?**. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, v. 45, n. 127, p. 28-33, maio/ago. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/publicacoes-institucionais/periodicos-e-series/revista-do-tcu/> Acesso em 19 out 2018.

PHANG, S. Y.; MAHZAN, N. (2017). *The responses of Malaysian public listed companies to the IFRS convergence*. *Asian Journal of Business and Accounting*, 6(1).

PIRES, Charline Barbosa. Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de heritage assets: um estudo comparativo em museus australianos, ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional. 2018. 269 f., il. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)**—Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2018.

PONTE, Luis Roberto. Alguns dispositivos da Lei do RDC que permitem o direcionamento das licitações e que são altamente contrários ao interesse público. In: AUDIÊNCIA PÚBLICA COMISSÃO ESPECIAL LEI DAS LICITAÇÕES, Distrito Federal, 2015, **Anais eletrônicos...** Distrito Federal: Câmara dos Deputados, 2015a. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/lei-das-licitacoes/documentos/audiencias-publicas/luis-roberto-ponte-rdc>. Acesso em: 27 abr. 2018.

RIBEIRO, Cássio Garcia; INÁCIO JÚNIOR, Edmundo. Mensurando o mercado de compras governamentais brasileiro. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 14, 2014.

RIBEIRO, João A.; SCAPENS, Robert W. Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. **Qualitative research in accounting & management**, v. 3, n. 2, p. 94-111, 2006.

ROBERTS, John; SCAPENS, Robert. *Accounting systems and systems of accountability—understanding accounting practices in their organisational contexts*. **Accounting, organizations and society**, v. 10, n. 4, p. 443-456, 1985.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. (2006). **Metodologia de pesquisa**. (F. C. Murad, M. Kassner; S. C. D. Ladeira, trans.). São Paulo: McGraw-Hill.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MARTINS, Marco Antônio. Fundamentos de análise das demonstrações contábeis. **São Paulo: Atlas**, 2006.

SCHIPPER, K. *Earnings Management*. **Accounting Horizons**, v. 3, n. 4, p. 91-102, 1989

SCOTT, W. R.; MEYER, J. W. *The organization of societal sectors: propositions and early evidence*. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. (Org.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p. 108-140.

SCOTT, W. Richard *et al.* *Institutions and organizations*. 1995.

SECCHI, Leonardo. Modelos organizacionais e reformas da administração pública. 2009.

SEIDLER, Jean Carlos Oliveira; DECOURT, Roberto Frota. Gerenciamento de Resultados: análise bibliométrica dos estudos científicos nacionais no período de 2006 A 2013. Registro Contábil, v. 5, n. 2, p. 21-48, 2014. SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SELZNICK, Philip. *Foundations of the theory of organization*. **American sociological review**, v. 13, n. 1, p. 25-35, 1948.

SHAPIRO, Samuel Sanford; WILK, Martin B. *An analysis of variance test for normality (complete samples)*. **Biometrika**, v. 52, n. 3/4, p. 591-611, 1965.

SILVA, José Pereira da. **Análise Financeira das Empresas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOURMUNEN, Nina. Auditor's Going Concern Reporting. Reporting Decision and Content of the Report. 2012. 200p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – LIMAC PhD School, – *Department of Accounting and Auditing*. Copenhagen.

TAGESSON, T. (2007). *Does legislation or form of association influence the harmonization of accounting? A study of accounting in the Swedish water and sewage sector*. **Utilities Policy**, 15(4), 248-260.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. *The institutionalization of institutional theory. Studying Organization*. **Theory & Method**. London, Thousand Oaks, New Delhi, p. 169-184, 1999.

TRUSSEL, John. *Assessing potential accounting manipulation: The financial characteristics of charitable organizations with higher than expected program-spending ratios*. ***Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly***, v. 32, n. 4, p. 616-634, 2003.

UYARRA; FLANAGAN, K. *Understanding the innovation impacts of public procurement*. ***European planning studies***, v. 18, n. 1, p. 123, 2010.

WEST, Brian; CARNEGIE, Garry D. *Accounting's chaotic margins Financial reporting of the library collections of Australia's public universities, 2002-2006*. ***Accounting, Auditing & Accountability Journal***, v. 23, n. 2, 2010, p. 201-22.

WILCOXON, F. 1945. **Individual comparisons by ranking methods**. *Biometrics* 1: 80–83.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010

ZONI, Laura; DOSSI, Andrea; MORELLI, Marco. *Management accounting system (MAS) change: field evidence*. ***Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics***, v. 19, n. 1, p. 119-138, 2012.

ZUCKER, Lynne G. *The role of institutionalization in cultural persistence*. ***American sociological review***, p. 726-743, 1977.

APÊNDICE A

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO (ROTEIRO DE ENTREVISTA) MEMBROS DA COMISSÃO E INFRAESTRUTURA

1. Informações Gerais a respeito do entrevistado

- 1.1 Formação e função desempenhada na Comissão:
- 1.2 Qual sua formação?
- 1.3 Qual o cargo que você ocupa na universidade?
- 1.4 Qual o cargo ocupado na comissão?
- 1.5 Quanto tempo de experiência profissional?
- 1.6 Já atuou ou atua como auditor e/ou perito?

2. Surgimento da Comissão e metodologia de trabalho

- 2.1 Porque verificar a qualificação econômico financeira das empresas licitantes da UFRN?
- 2.2 Quantos membros compõe a comissão?
- 2.3 Qual o objetivo da comissão?
- 2.4 Qual a metodologia para atingir o objetivo da Comissão?
- 2.5 A Comissão Sugere ajustes em saldos contábeis?
- 2.6 A experiência com Auditoria ou Perícia contribuiu para o desempenho dos trabalhos executados na comissão?
- 2.7 Caso a resposta anterior seja positiva, em que sentido?

3. Aquisição Vantajosa e aspectos de Gestão de Risco

- 3.1 Considerando os aspectos conceituais de Governança e de gestão de riscos qual a relação do seu trabalho com a gestão de riscos das aquisições da UFRN?

4. Resultado dos trabalhos

- 4.1 O que é feito com o resultado do trabalho da comissão?

4.2 Considerando os resultados obtidos, empresas aptas após as diligências apresentam maior competência em relação a capacidade de cumprir com o contrato?

4.3 Em sua concepção por quais motivos as empresas deixam de atender as diligencias?

4.4 Você se sente satisfeito com a análise dos indicadores, e patrimônio mínimo atualmente exigidos pelos editais?

4.5 Como a UFRN (agentes da administração envolvidos no processo de aquisições) tem se comportado a partir da criação/atuação da comissão?

4.6 As atividades da comissão estão inseridas nos documentos de gestão da instituição?

APÊNDICE B

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO (ROTEIRO DE ENTREVISTA) COMISSÃO PERMANENTE DE LICITAÇÃO

1 Informações Gerais a respeito do entrevistado

- 1.1 Função desempenhada na UFRN/Comissão:
- 1.2 Qual sua formação?
- 1.3 Qual o cargo e função que você ocupa na universidade?
- 1.4 Quanto tempo de experiência profissional?

2 Entendimento da CPL e contribuição do trabalho da CATC

- 2.1 Qual a Estrutura da CPL em relação ao quantitativo de pessoal?
- 2.2 existe uma perspectiva do TCU em se padronizar um organograma contendo as fases da aquisição para que se atenda aos padrões de boas praticas de governança das aquisições, como estão organizadas as fases do processo de aquisição atualmente na UFRN?
- 2.3 Por que utilizar o trabalho da comissao como auxilio nas licitacoes, verificando a qualificação econômico financeira das empresas licitantes da UFRN?
- 2.4 Diante dos objetivos da comissão, a CPL tem acatado as recomendações?
- 2.5 Houve alguma situação de insatisfação em relação aos resultados dos trabalhos?
- 2.6 Quem analisa e como é analisado os pareceres da comissão?
- 2.7 A CPL tem o conhecimento de algum regulamento interno a universidade que diz respeito à gestão de risco de aquisições que mencione o trabalho da comissão?
- 2.8 tem conhecimento de alguma manifestação da AGU em relação ao trabalho realizado pela comissão?
- 2.9 Em sua ótica, como a comissão pode contribuir com a gestão de riscos nas aquisições?

3 Resultado dos trabalhos

- 3.1 O que é feito com o parecer da comissão?

3.2 Considerando os resultados obtidos, empresas aptas após as diligências apresentam maior competência em relação a capacidade de cumprir com o contrato? É percebido pela PCL?

3.3 Você se sente satisfeito com a análise dos indicadores, e patrimônio mínimo atualmente exigidos pelos editais?

3.4 Já recebeu alguma sugestão da assessoria jurídica ou da comissão que implementa melhores praticas de governança das aquisições na UFRN?

4.5 Como a UFRN (agentes da administração envolvidos na CPL) tem se comportado a partir da criação/atuação da comissão?

APÊNDICE C

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO (ROTEIRO DE ENTREVISTA) REPRESENTANTE DE EMPRESA LICITANTE

1 Informações Gerais a respeito do entrevistado

- 1.1 Ramo de atividade econômica da empresa:
- 1.2 Qual sua formação?
- 1.3 Qual o cargo e função que você ocupa na empresa?
- 1.4 Quanto tempo de experiência profissional?

2 Entendimento da empresa e contribuição do trabalho da CATC

- 2.1 existe setor ou pessoa específica para atuação em licitações?
- 2.2 Qual a percepção da empresa em relação ao trabalho realizado pela CATC ?
- 2.3 Já se deparou com situação parecida em outro órgão público?
- 2.4 Foi diligenciado em processo licitatório na UFRN em relação a habilitação econômico-financeira?
- 2.5 Houve envolvimento do contador da empresa, caso a resposta anterior seja positiva... como é a relação da sua empresa com o contador?
- 2.6 Qual sua opinião em relação ao trabalho da CATC (aspectos positivos ou negativos percebidos pela empresa)?
- 2.7 Gostaria de uma equipe destinada a mesma finalidade para analisar capacidade econômico-financeira de seus fornecedores?
- 2.8 Tem acompanhado no comprasnet os pareceres emitidos em outros processos para outros licitantes ou acompanha a qualificação econômico-financeira de outras licitantes?
- 2.9 De alguma forma o trabalho da comissão contribuiu com a gestão de seus negócios, em que sentido? Aproximou à assessoria contábil?

APÊNDICE D

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO (ROTEIRO DE ENTREVISTA) PRÓ-REITORA DE ADMINISTRAÇÃO ADJUNTA

1 Informações Gerais a respeito do entrevistado

- 1.1 Qual sua formação?
- 1.2 Qual o cargo e função que você ocupa na universidade?
- 1.3 Função desempenhada na UFRN?
- 1.4 Quanto tempo de experiência profissional?

2 Surgimento da Comissão e metodologia de formalização

- 2.1 Como foi criada a comissão?
- 1.4 quais tramites administrativos foram necessários?
- 2.3 houve aprovação de órgão superior?
- 2.4 envolveu algum outro órgão da administração pública, como a AGU
- 2.5 Quem responde pela comissão dentro da universidade?
- 2.6 em sua ótica, como a comissão pode contribuir com a gestão de riscos nas aquisições?

3. Resultado dos trabalhos

- 3.1 Considerando os resultados obtidos, empresas aptas após as diligências apresentam maior competência em relação a capacidade de cumprir com o contrato?
- 3.3 Como a UFRN (agentes da administração envolvidos no processo de aquisições) tem se comportado a partir da criação/atuação da comissão?
- 3.4 As atividades da comissão estão inseridas nos documentos de gestão da instituição?

APÊNDICE E

PROTOCOLO DE ESTUDO DE CASO (NOTA DE CAMPO) NOTA DE CAMPO Nº 1 – VISITA À COMISSÃO DE APOIO TÉCNICO CONTÁBIL

Após contato telefônico via aplicativo de mensagens (WhatsApp ®) em 21 de dezembro de 2018 com membro da CATC, foi possível realizar visita à estrutura física onde são realizados os trabalhos da referida Comissão. A visita foi efetivada em 27 de dezembro daquele mesmo ano, sendo o Thiago, então estagiário da comissão, o responsável por me disponibilizar os dados e informações necessárias para atualização do banco de dados.

O Thiago disponibilizou os arquivos através de hardware (dendrive) após acesso ao acesso ao seu computador, onde foi possível realizar a atualização do banco de dados, até então levantado através do portal do comprasnet, acesso público de arquivos enviados como anexo nas propostas de empresas licitantes em órgão público. A disponibilização desses arquivos pela Comissão gerou celeridade ao processo de análise não paramétrica dos dados (Testes de Sinais e Wilcoxon), uma vez que os dados sendo obtidos através da internet demanda de um tempo mais expressivo, tendo em vista as limitações técnicas do site em questão.

ANEXO I

MODELO DE TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA GRAVAÇÃO DE VOZ

Eu, (nome do participante da pesquisa), depois de entender os riscos e benefícios que a pesquisa intitulada (título da pesquisa) poderá trazer e, entender especialmente os métodos que serão usados para a coleta de dados, assim como, estar ciente da necessidade da gravação de minha entrevista, **AUTORIZO**, por meio deste termo, os pesquisadores (nome de todos os pesquisadores envolvidos na pesquisa) a realizar a gravação de minha entrevista sem custos financeiros a nenhuma parte.

Esta **AUTORIZAÇÃO** foi concedida mediante o compromisso dos pesquisadores acima citados em garantir-me os seguintes direitos:

1. poderei ler a transcrição de minha gravação;
2. os dados coletados serão usados exclusivamente para gerar informações para a pesquisa aqui relatada e outras publicações dela decorrentes, quais sejam: revistas científicas, congressos e jornais;
3. minha identificação não será revelada em nenhuma das vias de publicação das informações geradas;
4. qualquer outra forma de utilização dessas informações somente poderá ser feita mediante minha autorização;
5. os dados coletados serão guardados por 5 anos, sob a responsabilidade do(a) pesquisador(a) coordenador(a) da pesquisa (nome completo do pesquisador responsável), e após esse período, serão destruídos e,
6. serei livre para interromper minha participação na pesquisa a qualquer momento e/ou solicitar a posse da gravação e transcrição de minha entrevista.

Natal (data).

Assinatura do participante da pesquisa

Assinatura e carimbo do pesquisador responsável