

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**ANA CAROLINA MARCELINO DE OLIVEIRA
DOMINIQUE VIRGINIA DO NASCIMENTO SANTOS
IVONE MACHADO DA SILVA
LUNARA SOUZA SANTANA**

**APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL
EM CERTAMES LICITATÓRIOS**

**VOLTA REDONDA
2020**

FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL
EM CERTAMES LICITATÓRIOS

Trabalho de Conclusão de Curso
submetido ao corpo docente da
Faculdade Oswaldo Aranha como
requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Alunos:

Ana Carolina Marcelino de Oliveira

Dominique Virginia do Nascimento Santos

Ivone Machado da Silva

Lunara Souza Santana

Orientador:

Professor Mestre Augusto Felipe de
Souza Leão

FOLHA DE APROVAÇÃO

Trabalho de conclusão de curso intitulado APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM CERTAMES LICITATÓRIOS elaborado por Ana Carolina Marcelino de Oliveira, Dominique Virginia do Nascimento Santos, Ivone Machado da Silva e Lunara Souza Santana, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como partes dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Aprovada em 28 de Maio de 2020.

Banca Examinadora:

Professor Orientador

Mestre Augusto Felipe de Souza Leão - UniFOA

Professor Avaliador

Mestre Lana Cristina de Oliveira - UniFOA

Professor Avaliador

Mestre Patricia Nunes da Costa Reis - UniFOA

“O caminho pode até ser longo e difícil, mas nós vamos conseguir chegar aonde queremos, pois a nossa vontade é grande e o nosso Deus é maior.”

AGRADECIMENTOS

Agradecemos primeiramente a Deus, que iluminou nossa jornada até aqui e nos sustentou nas horas mais difíceis.

Agradecemos também a nossos familiares, sempre presentes e nos apoiando.

Nosso carinho também se estende a nossos professores que generosamente compartilharam conosco seus saberes.

Por fim, agradecemos ao professor Augusto Felipe de Souza Leão pelas orientações, paciência e incentivo no desenvolvimento da conclusão desta monografia.

RESUMO

A Contabilidade Gerencial trata das necessidades de informações para gestores ou usuários internos de organizações, ferramentas estas, que auxiliam os administradores das empresas no processo de redução de custos, planejamento estratégico, aumento de lucratividade e também fornece informações úteis à investidores, órgãos governamentais, credores, dentre outros. Assim, o presente trabalho tem como objeto identificar o uso da Contabilidade Gerencial em certames licitatórios, destacando as peculiaridades contábeis em cada fase da licitação, garantindo a observância do princípio constitucional da isonomia, na seleção da proposta mais vantajosa para a Administração. Tendo como objetivo geral demonstrar a utilidade e a importância da aplicação da contabilidade gerencial em certames licitatórios. Aponta-se que a metodologia deste estudo foi classificada como descritiva e explicativa, sendo descritiva por exigir do investigador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar e por pretender descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade. A pesquisa trabalhou com um caso concreto, observando uma licitação realizada pela Administração Pública da Prefeitura Municipal de Porto Real, na responsabilidade da Secretaria Municipal de Licitação, Compras e Contratos, verificam a utilização da Contabilidade Gerencial em cada procedimentos e modalidades licitatórias. Assim obtendo como resultado que de fato a Contabilidade Gerencial é instrumental e relevante para todas as etapas do certame licitatório, apesar de suas ferramentas por vezes não serem aproveitadas como convém.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Certames licitatórios. Tomada de decisão. Setor público.

ABSTRACT

Management Accounting addresses the information needs for managers or internal users of organizations, tools that help company administrators in the process of reducing costs, strategic planning, increasing profitability and also provides useful information to investors, government agencies, creditors, among others. Thus, this paper aims to identify the use of Management Accounting in bidding processes, highlighting the accounting peculiarities in each phase of the bidding process, ensuring compliance with the constitutional principle of isonomy, in the selection of the most advantageous proposal for the Administration. With the general objective of demonstrating the usefulness and importance of the application of management accounting in bidding processes. It is pointed out that the methodology of this study was classified as descriptive and explanatory, being descriptive because it requires from the researcher a series of information about what one wishes to research and for intending to describe the facts and phenomena of a given reality. The research worked with a specific case, observing a bidding carried out by the Public Administration of the Municipality of Porto Real, under the responsibility of the Municipal Bidding, Purchasing and Contracts Secretariat, verifying the use of Management Accounting in each bidding procedures and modalities. Thus obtaining as a result that in fact Management Accounting is instrumental and relevant to all stages of the bidding process, although its tools are sometimes not used as it should.

Keywords: Management accounting. Bidding contests. Decision-making. Public sector.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 Conceito de Contabilidade Gerencial.....	13
2.1.1 História da Contabilidade Gerencial.....	14
2.1.2 Estrutura da Contabilidade Gerencial.....	16
2.2 Conceito da Contabilidade Pública.....	18
2.2.1 Objeto, aplicações e legislações da Contabilidade Pública.....	19
2.3 Conceito de Licitação.....	20
2.3.1 Princípios da licitação.....	21
2.3.2 Procedimentos de licitação.....	24
2.3.3 Modalidade de licitação.....	25
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	27
4 APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM CERTAMES LICITATÓRIOS.....	28
4.1 Indicadores de análises contábeis como critérios licitatórios	29
4.2 Licitações e exigências.....	30
4.2.1 Licitação – Engenharia e construção civil.....	33
4.2.2 Licitação – Aquisição de equipes para Hospital Municipal.....	33
4.2.3 Licitação – Aquisição de veículos para Secretaria Municipal de Saúde.....	34
4.2.4 Licitação – Aquisição de copos descartáveis para unidade de saúde.....	36
4.2.5 Licitação – Aquisição de cobertores para Secretaria Municipal de Assistência Social.....	36
4.3 Dados comparativos.....	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40

6 REFERÊNCIAS.....	42
---------------------------	-----------

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: História da Contabilidade Gerencial.....	15
Quadro 2: Subdivisões da Contabilidade Gerencial.....	16
Quadro 3: Princípios gerais da Administração Pública.....	22
Quadro 4: Princípios aplicados às licitações da Administração Pública.....	22
Quadro 5: Modalidades de Licitações.....	25
Quadro 6: Indicadores para análises contábeis.....	29
Quadro 7: Exemplos de Licitação.....	30
Quadro 8: Comparação entre exemplos de licitações.....	37

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
ENAP	Escola Nacional da Administração Pública
IFAC	International Federation of Accountants
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

1 INTRODUÇÃO

A presente pesquisa inicia-se definindo os termos de Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública e licitação, no intuito de apresentar as aplicações da Contabilidade Gerencial nos certames licitatórios. Para tanto, o que se pretende demonstrar é a inegável importância e instrumentalidade da contabilidade para as tomadas de decisões da equipe gerencial nos respectivos procedimentos.

Boaron (2016), por exemplo, apresenta o uso da Contabilidade Pública complementando com a Contabilidade Gerencial, baseando-se em normas próprias em diversas fases da licitação com objetivo de alcançar uma proposta mais vantajosa à Administração Pública, o que será o objeto de estudo principal da pesquisa.

A administração pública precisa respeitar os princípios regidos nas leis federais, padronizando seus procedimentos administrativos de maneira a garantir a celeridade dos seus processos sem causar prejuízo ao Erário Público.

O objeto desta pesquisa são os conceitos pertinentes à Contabilidade Gerencial, observando seu uso concreto em certames licitatórios, destacando a importância destes indicadores de contabilidade para pessoas jurídicas de direito público em cada fase da licitação, observando-se o princípio constitucional da isonomia na seleção da proposta mais vantajosa para a Administração.

A problemática do trabalho envolve a realidade de um certame licitatório de uma administração pública municipal, visando compreender como a Contabilidade Gerencial pode atuar como uma aliada em busca do sucesso de cada etapa desta licitação. Sendo assim, a questão problema da pesquisa será: Qual a utilidade e a importância da Contabilidade Gerencial em um certame licitatório?

A resposta desta questão é crucial para se atingir o objetivo geral desta pesquisa, que é o de evidenciar a relação que se estabelece entre os procedimentos licitatórios e a Contabilidade Gerencial, demonstrando-se o seu uso e importância, bem como, atender aos princípios estabelecidos pela lei.

A pesquisa justifica-se uma vez que, para os estudiosos das ciências contábeis, importa conhecer o conceito, a estrutura, bem como, a aplicação da Contabilidade Gerencial, observando-se o seu uso pragmático, para então agregar conhecimentos que aperfeiçoem a atuação profissional. Compreender também os princípios norteadores dos procedimentos licitatórios ampliando o campo de aplicação dos conhecimentos contábeis.

Justifica-se também, pela aplicação exigida nos certames licitatórios, por força da Lei 8.666/93, que determina a utilização de parâmetros informados pela Contabilidade Gerencial, toda vez que o setor público necessitar da aquisição de bens e serviços de outros setores.

Dessa forma, a pesquisa apresenta as seguintes hipóteses ou possíveis respostas para a questão problema:

- Hipótese 01: a Contabilidade Gerencial de fato se mostra relevante para todas as etapas do certame licitatório;
- Hipótese 02: as ferramentas da Contabilidade Gerencial por vezes não são devidamente aplicadas na licitação;
- Hipótese 03: o profissional de ciências contábeis necessita conhecer o seu uso pragmático nas licitações efetuadas pela administração pública, para que se possa aperfeiçoar a sua atuação profissional.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção é apresentada uma revisão de literatura sobre o tema do estudo.

2.1 Conceito de Contabilidade Gerencial

Inicialmente importa compreender, ainda que de maneira sucinta, o significado de contabilidade. Segundo Brizola (2008), esta é uma das ciências mais antigas do mundo, possuindo registros que comprovam que as civilizações antigas já esboçaram de alguma forma suas contabilidades.

A autora supracitada atesta que a Contabilidade Gerencial é importante para a economia, pois organiza a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade tomou maior notoriedade no contexto das complexas economias modernas, auxiliando o gestor a identificar através de dados contábeis as melhores alternativas do mercado.

Percebe-se assim, que a Contabilidade Gerencial é o viés das ciências contábeis que se compromete a passar as informações e necessidades das empresas para os gestores ou, genericamente, aos usuários internos das organizações, constituindo-se em uma ferramenta gerencial indispensável, cuja finalidade é gerar informações operacionais e financeiras para os gestores das organizações.

Esse entendimento é partilhado por doutrinadores das ciências contábeis, como se pode inferir no seguinte excerto:

A Contabilidade Gerencial como um enfoque especial conferido a vários procedimentos e técnicas contábeis já conhecidos e tratados na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de Custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada e específica, de maneira a atender às necessidades de informações dos gestores das entidades em seu processo decisório. (IUDÍCIBUS, 2020, p.4)

Franco (2010) define Contabilidade Gerencial como sendo o processo de identificar, avaliar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar a informação financeira e a informação operacional utilizada para planejamento, avaliação e controle interno de uma organização, assegurando o uso adequado de seus recursos.

Segundo o autor, pode-se compreender a Contabilidade Gerencial como um conjunto de informações resultantes de análises de natureza econômica, financeira

e de produtividade que são disponibilizadas para usuários internos da empresa. O objetivo central destas informações é auxiliar a tomada de decisões sendo úteis para o planejamento, as avaliações, o controle dos recursos e o alcance de metas pré-estabelecidas.

Ching (2006) afirma que o caráter da Contabilidade Gerencial é interno, pois suas atividades são destinadas para o âmbito interno da empresa, sendo os destinatários das informações ofertadas, os gerentes, administradores e diretores, sempre enfatizando as necessidades da entidade e preocupando-se com a interpretação correta dos relatórios.

Em síntese, o relatório contábil útil para a tomada de decisões dos gestores e para avaliação de desempenho é de competência da Contabilidade Gerencial. Sendo assim, as informações fornecidas pelos usuários da contabilidade, em especial a gerencial, estão cada vez mais presentes e provando seu valor ao permitir que os tomadores de decisão as utilizem como um mecanismo de liderança eficaz para os negócios (WANDERLEY; CULLEN, 2013).

Franco (2010) esclarece que o objetivo da Contabilidade Gerencial é facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho e tomada de decisão; auxiliar na tomada de decisão ajudando a planejar e corrigir as falhas das empresas; elaborar planos administrativos e ferramentas de apoio às atribuições, sempre avaliando os resultados obtidos; auxiliar no gerenciamento departamentalizado, permitindo visualizar e equacionar os problemas visando o crescimento e o aumento da margem de lucros das empresas.

Lopes (2016) cita as seguintes vantagens da utilização da Contabilidade Gerencial: precificação mais eficiente, gestão financeira através do fluxo de caixas, redução de desperdícios e a comunicação que favorece decisões estratégicas.

2.1.1 História da Contabilidade Gerencial

Franco (2010) afirma que antes do Século XIX, as transações em sua maioria eram realizadas entre os proprietários e terceiros (pessoas que não pertenciam à organização). A Revolução Industrial trouxe mudanças aos negócios ao permitir a produção em larga escala e resultar no surgimento de assalariados, dos sistemas operacionais complexos e dos níveis hierárquicos.

Durante a criação das ferrovias, houve mudanças que possibilitaram com que as empresas contratassem gestores que recebiam remuneração com base em

indicadores de eficiência de mão-de-obra e de matéria-prima. Neste contexto, para mensurar a referida remuneração surgiu a necessidade de se utilizar sistemas contábeis mais eficazes.

As melhorias nos transportes e nas comunicações impulsionaram o desenvolvimento da economia e possibilitaram o surgimento de empresas com atividades operacionais complexas que necessitavam, então, de inovações no sistema de informação e nas técnicas gerenciais.

Percebe-se assim, que a Revolução Industrial instaurou uma nova era, estabelecendo novas conexões e condições sociais, novas classificações econômicas e políticas, novos avanços científicos e tecnológicos. Isto, por sua vez, fez surgir novas necessidades por parte dos empresários, no que se refere às informações gerenciais. Foram essas necessidades que determinaram o avanço da Contabilidade Gerencial.

Franco (2010) continua sua pesquisa citando o trabalho divulgado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998, que divide a história da Contabilidade Gerencial em quadro fases, conforme evidenciado no quadro 1:

Quadro 1: História da Contabilidade Gerencial

Fases	Descrição
➤ Primeira fase	Encerra-se em 1950 e seu foco é a determinação do custo e do controle financeiro mediante o uso de orçamento e contabilidade de custo, sendo que nesta fase a Contabilidade Gerencial era considerada apenas uma técnica necessária para atingir objetivos organizacionais.
➤ Segunda fase	Começa em 1950 e termina em 1965 e o objetivo central era atender a demanda de fornecimento de informação para planejamento e controle gerencial por meio de análise de decisão e responsabilidade contábil. Nesta fase a Contabilidade Gerencial era considerada uma atividade de gerenciamento com atribuição de apoio e fornecendo as informações requeridas para planejamento e controle.
➤ Terceira fase	Inicia-se em 1965, ano que se encerra a segunda fase e termina em 1985, e nesta fase a atenção está voltada para a redução de perdas de recursos nos processos, sendo utilizada a análise de processos e gerenciamento de custos e a Contabilidade Gerencial nesta fase era enxergada como parte integrante da gestão.
➤ Quarta fase	Começa em 1985 e perdura até os dias de hoje, sendo focada na geração ou criação de valor por meio do uso efetivo de recursos, utilizando direcionadores como valor para o consumidor, valor para o acionista e inovação organizacional.

Fonte: Franco (2010)¹

¹ FRANCO, Giovana Marques de Oliveira. **Contabilidade gerencial: um estudo no Brasil sobre diferentes ferramentas gerenciais para diferentes necessidades**. São Paulo: PUC, 2010.

De uma fase para a outra, marcam-se mudanças das condições as quais as entidades enfrentam, pela reforma e adição de objetivos por novas tecnologias, assim combinando o melhor da fase anterior com um elemento novo. Sendo assim, importa saber que a Contabilidade Gerencial contemporânea é na verdade a evolução e a continuidade destas quatro fases.

2.1.2 Estrutura da Contabilidade Gerencial

No quadro 2 a seguir, Padoveze (1996) apresenta as seguintes subdivisões da Contabilidade Gerencial que compõem o sistema de informações gerenciais:

Quadro 2: Subdivisões da Contabilidade Gerencial

Subdivisões	Definição
<ul style="list-style-type: none"> Contabilidade de Custos 	Responsável pelo detalhamento, computação e departamentalização dos custos, evidenciando e registrando o custo unitário de cada produto, custo total da fábrica, preço de venda e o ponto de equilíbrio. Pode-se documentar os relatórios de diversas formas e categorias como por produto, por setor, por filiais e por unidades de negócios.
<ul style="list-style-type: none"> Controle da Folha 	Sua principal utilidade é na obtenção de dados referente aos custos de pessoal, informação essencial para compor a Contabilidade de Custos e simular a evolução por reajustes, por tempo de serviço, acordos de dissídios com sindicatos, modificações no INSS, Imposto de Renda entre outras situações que envolvem os recursos humanos e departamento pessoal.
<ul style="list-style-type: none"> Controle de Estoques 	Controla particularmente os custos de compra ou de fabricação dos produtos em estoque.
<ul style="list-style-type: none"> Controle de Gastos Gerais 	Controla a cisão e distribuição das despesas ou investimentos por unidade, setor ou departamento, com o principal objetivo de evidenciar a evolução dos gastos da empresa de forma geral e também setorizada.
<ul style="list-style-type: none"> Contas a Pagar e Contas a Receber 	Controla as promissórias a pagar, por compras a prazo. Este controle é feito por data de vencimento e permitem simular futuros desembolsos de caixa. Também controlam promissórias a receber, por vendas a prazo. Este controle considera o volume, os valores e prazos, para cobrança bancária ou local, e gera informações ao caixa sobre futuros ingressos.
<ul style="list-style-type: none"> Sistema Orçamentário 	Usa os dados de informações passadas e as previsões futuras para realizar a orçamentação. O sistema compreende a previsão, o controle e a avaliação.
<ul style="list-style-type: none"> Fluxos de Caixa 	Prevê os ingressos e desembolsos de curto prazo.

<ul style="list-style-type: none"> Análise Financeira 	<p>Faz uso da checagem e do feedback para adquirir cálculos comparativos dos resultados alcançados em determinado período para toda a empresa ou setorizada por tipo de gerências.</p>
--	--

Fonte: Brizolla (2008)²

Estas subdivisões auxiliam na solução de problemas complexos ao permitir que estes sejam estudados em partes sem perder a noção do todo e o relacionamento entre estas as partes.

Segundo Padoveze (2010), os sistemas de informações gerenciais têm como objetivo fundamental a consolidação e aglutinação de todas as informações necessária para a gestão do sistema da empresa.

Nas palavras de Brizolla (2008), os elementos que compõem os sistemas de informações são: dados, que correspondem ao conjunto de observações, e podem ser considerados a “matéria-prima” que por si não permite assimilar conhecimento, ou ainda, não difunde nenhum significado; informação, que corresponde ao dado processado que se torna significativo para o usuário e que tem valor real ou percebido para decisões correntes ou posteriores; processamento, que compreende o processo de transformação do dado em informação.

Nunes (2011, p.2) lista como componentes da Contabilidade Gerencial:

1. Contabilidade de Custos Industriais, composta pela emissão de relatórios por produto, por setor, por filiais, por unidades de negócios;
2. Subsistemas da contabilidade geral como: folha de pagamento, controle de estoques, controle de gastos, controle de contas a pagar e a receber, com um enfoque na emissão de relatórios para as gerências;
3. Sistema Orçamentário e avaliação de resultados por usuário: gerentes, diretorias, acionistas e outros;
4. Fluxos de Caixa e Orçamentos de caixa da empresa ou de suas unidades;
5. Avaliação financeira e de resultados, geral da organização e segmentada por tipo de gerências.

O primeiro elemento de planejamento e gerenciamento da entidade tem como propósito efetuar o cálculo de Custo de Produção por Período, obtendo resultados de materiais diretos, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação, assim tendo como totalidade dos custos incorridos durante a produção. Assim complementando à demais custos, despesas e gastos durante o período, obtendo resultados através da avaliação financeira.

Camargo (2017, p.3) contribui explicando que a Contabilidade Gerencial possui:

² BRIZOLLA, Maria Margarete Baccin. **Contabilidade Gerencial**. Ijuí: Ed. Unijuí, 2008.

- a) Natureza seletiva, pois elege os dados, utilizando apenas os que de fato são úteis e adequados aos propósitos e projetos da empresa;
- b) Ênfase no futuro evidenciando sua instrumentalidade na tomada de decisões, que, obviamente consideram o cenário futuro;
- c) O poder de fornecer informações, apesar de não tomar nenhuma decisão sozinha, uma vez que as análises devem ser repassadas aos gestores, de maneira clara, coerente e concisa, para que eles decidam o presente e elaborem estratégias para o futuro da empresa;
- d) Normas e convenções específicas para realizar seus registros, mas sempre considerando que os instrumentos e metodologias aplicados pela administração variam de um período para outro e de um objetivo para outro;
- e) O poder de melhorar a eficiência interna, através das informações fornecidas aos diretores sobre a realidade contábil da empresa, garantindo condições aos gestores para analisar o desempenho real de cada área no que compete ao orçamento. Este desempenho é comparado com os objetivos e, assim, desvios e vícios podem ser detectados e corrigidos, resultando em melhoria na eficiência da organização como um todo.

Em resumo, a Contabilidade Gerencial funciona como base para que se possa melhorar a eficiência interna das entidades, podendo gerenciar, controlar, mensurar, analisar e registrar informações coletadas a partir de relatórios contábeis.

2.2 Conceito da Contabilidade Pública

A contabilidade aplicada ao setor público e ao seu patrimônio pode ser definida como “o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da fazenda pública; o patrimônio público e suas variações” (KOHAMA, 2010, p.24). Nas palavras de Angélico (2009, p. 107) “Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”.

A Contabilidade Pública concentra em atuar em favor das pessoas jurídicas de direito público, incluindo as autarquias, fundações e empresas públicas, constituindo-se em uma ferramenta de controle econômico, financeiro e patrimonial de bens públicos.

A Contabilidade Pública tem o dever de documentar a previsão das receitas, a fixação das despesas e as modificações incluídas no orçamento, além de examinar as operações de crédito, exercer controle interno, acompanhar cada etapa da execução orçamentária, observando e atestando sua conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro.

A lei que regulamenta a Contabilidade Pública é a nº. 4.320/64, e sua estrutura complexa possui quatro sistemas básicos que são: o Sistema Orçamentário, o Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e o Sistema de Compensação (SILVA,2012).

Para Félix (2013), a Contabilidade Pública é extremamente relevante para o desenvolvimento da nação, tendo como missão principal fornecer informações aos representantes do povo e subsídios para as tomadas de decisões dos órgãos de controle interno e externo do governo, além de influenciar em diversas decisões que solucionam e principalmente previnem problemas na administração pública.

2.2.1 Objetos, aplicações e legislações da Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é regida por normas nacionais que atingem as três esferas de poder (municipal, estadual e federal) e que definem seu conceito, seu objetivo, delimitando seu objeto e sua função social:

3. Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.

4. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

5. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.

6. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social. (CFC, NBC T 16.1, 2008).

É importante ao profissional de contabilidade conhecer e respeitar estas normas para garantir a celeridade e a legalidade de todos os procedimentos da Contabilidade Pública e também para garantir que os processos fluam com maior eficácia e celeridade.

A Contabilidade Pública interpreta determinados fenômenos que afetam o patrimônio público. Assim alcançando seus principais objetivos como: resumir, acumular, captar, registrar os acontecimentos das situações orçamentárias, financeiras, patrimoniais e de compensação das entidades de direito público interno.

A Lei 4320/64, artigo 85, que trata das disposições gerais da contabilidade que nos serviços envolvem o acompanhamento de toda execução orçamentária, o domínio da composição patrimonial, a fixação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros. (Lei 4.320/64, art. 85)

Carvalho (2015, p.39) sintetiza os conhecimentos sobre Contabilidade Pública afirmando que seu objeto é o patrimônio público que corresponde ao:

conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de

benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações” (CARVALHO, 2015, p.39).

Conforme a NBC 16.1 da contabilidade aplicada, a entidade do setor público corresponde:

aos órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentam, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditícias, de órgão público. (NBC 16.1, 2012, p.7)

Quanto às legislações, as bases legais da Contabilidade Pública na legislação brasileira são a Lei Federal 4.320/64: arts. 83 a 106; Constituição Federal de 1.988; Lei Federal 101/00 – LRF; Portarias e Manuais da Secretaria do Tesouro Nacional - STN; Normas do CFC / Resoluções dos Tribunais de Contas (CARVALHO, 2015).

2.3 Conceito de Licitação

Para compreender o foco desta pesquisa, é necessário compreender o que significa a Licitação, conforme Brasil (2010, p.19):

Licitação corresponde ao procedimento administrativo formal em que a Administração Pública convoca, por meio de condições pré-estabelecidas em ato próprio (edital ou convite), empresas interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços. (Brasil, 2010, p.19)

A Escola Nacional da Administração Pública (ENAP, 2014, p.5) explica que “licitação é o procedimento administrativo mediante o qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para o contrato ou aquisição de seu interesse”.

Nas palavras de Torres (2015), licitação é uma atividade da Administração Pública que consiste em selecionar, através de critérios previamente estabelecidos e de caráter isonômico, público, acessível e que fomentam a competitividade, a alternativa mais adequada para a celebração de um contrato.

A lei 8.666/93, artigo 2º explica que o objeto da licitação são as obras e serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros.

Desta forma, o objetivo maior da licitação é atuar como uma ferramenta que possibilite a oferta de propostas dentre as quais se selecione a mais interessante e vantajosa ao interesse público, sempre respeitando as regras e os mecanismos de controle estabelecidos.

Através do procedimento que é regulamentado pela Lei nº 8.666, de 1993, artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, pois estabelece que as normas gerais sobre licitações e contratos administrativos aplicáveis às obras, serviços, inclusive

de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Torres (2015) cita como fundamentos constitucionais o inciso XXVII do artigo 22 da Constituição Federal, que outorga à União a competência privativa para legislar sobre normas gerais de licitação e contratação para a Administração Pública direta, autárquica e fundacional da União, Estados e municípios. Cita também, o inciso XXI do artigo 37 da Constituição Federal, que determina que as obras, serviços, compras e alienações, serão contratadas por processos licitatórios, determinando igualdade de condições para todos os concorrentes, obrigações de pagamentos, e especifica algumas ressalvas à obrigatoriedade de licitar. Destaca que o inciso III do § 1º do artigo 173 da Constituição estabelece estatuto jurídico que dispõe sobre licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, sempre respeitando os princípios da Administração Pública. E, cita ainda, o artigo 175 da Constituição que estabelece que a prestação de serviços públicos seja por regime de concessão ou permissão, sempre decorrerá de licitação.

Portanto, a legislação determina que para toda contratação com terceiros, a Administração Pública deverá necessariamente utilizar-se do processo licitatório, ressalvados os casos de dispensa e inexigibilidade, garantindo-se igualdade de condições e o maior número de interessados, respeito aos princípios norteadores das licitações e dessa forma obter segurança na contratação agindo sempre no interesse da Administração.

A lei exige ainda, de maneira expressa, que as empresas que pretendam participar de quaisquer das modalidades de licitação pública, apresentem os indicadores previstos no edital e que somente poderão ser fornecidos por meio dos instrumentos contábeis. Tais indicadores são divididos em dois grupos: os Financeiros, que se refere à liquidez, o endividamento e de nível de atividade; e o Econômico que se refere aos indicadores de rentabilidade, (ASSAF NETO, 2012).

2.3.1 Princípios da Licitação

Em síntese, princípios são as bases normativas, pautadas em uma conjuntura sociocultural específica de uma sociedade e que influenciam a compreensão e interpretação das normas positivas (formais). Sendo assim, quando não ditam a ordem jurídica, traduzem a inteligência ou intenção dos legisladores na edição das normas vigentes (ENAP, 2014).

Em seu artigo 37, a Constituição Federal estabelece os princípios gerais da Administração Pública, conforme o quadro abaixo:

Quadro 3: Princípios gerais da Administração Pública

Princípios	Definição
<ul style="list-style-type: none"> • Legalidade 	Os agentes públicos atuam em conformidade com o que determina a lei, sendo assim, tal princípio vincula à Administração Pública e os licitantes às normas e princípios em vigor. (Lei 8.666/93, art. 4º e art. 49).
<ul style="list-style-type: none"> • Impessoalidade 	É proibido licitar com base em critérios pessoais, como preferência, amizade, inimizade, etc. Tal princípio afasta a discricionariedade e o subjetivismo nos procedimentos da licitação, pois obriga a Administração a seguir critérios objetivos previamente estabelecidos. (Lei 8.666/93, art. 44 a 45).
<ul style="list-style-type: none"> • Moralidade 	Determina a atuação da Administração em conformidade com a ética e no interesse público. A conduta tanto dos agentes públicos quanto dos licitantes deve ser lícita e compatível com a ética, moral e os bons costumes, bem como, com as regras da boa administração. (CF. art. 37, §4º, Lei 8.666/93, art. 9º).
<ul style="list-style-type: none"> • Publicidade 	Corresponde à prática da lisura, ou seja, a transparência em todos os atos da Administração. As licitações públicas bem como demais informações, devem estar acessíveis a qualquer interessado por meio da divulgação dos atos praticados pela Administração Pública em todas as fases do processo licitatório. (Lei 8.666/93, art. 3º, §3º; art. 21; art. 3º, §1º, art. 61).
<ul style="list-style-type: none"> • Eficiência 	Corresponde à organização e utilização racional dos recursos e meios com o fim de prestar serviços públicos de qualidade.

Fonte: Constituição Federal de 1988, artigo 37³

Já a Lei 8.666/93, elenca os princípios específicos aplicados às licitações da Administração Pública. Tais princípios são apresentados no quadro a seguir:

Quadro 4: Princípios aplicados às licitações da Administração Pública

Princípios Específicos	Definição
<ul style="list-style-type: none"> • Isonomia 	É o princípio que determina que, a todos os interessados deve ser dado igual tratamento, garantindo-se igualdade de competição em quaisquer procedimentos licitatórios. (Lei 8.666/93, art. 3º, §1º, I; art. 44, § 1º).

³ ENAP. **Módulo 2: Conceitos, princípios e boas práticas da licitação pública aplicadas à SFTI.** Brasília, 2014.

<ul style="list-style-type: none"> • Vinculação ao Instrumento Convocatório 	<p>Princípio segundo o qual o edital consolida-se como lei interna que vincula tanto a Administração quanto os licitantes, nos exatos limites e termos nele contidos. Obriga ambas as partes a atenderem as condições e normas elencadas no ato convocatório, impedindo a precariedade de que algo seja incluído ou criado sem que haja previsão. (Previstos artigos 3º e 54, § 1º, da Lei 8.666/1993, abstendo-se de prever nas minutas de contratos regras distintas das fixadas no edital. Acórdão 668/2005 Plenário).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Julgamento Objetivo 	<p>Estabelece que para o julgamento das propostas, a Administração deve seguir critérios objetivos previamente definidos no edital, deixando portanto, de fazer uso da subjetividade ou estabelecer critérios que não estejam previstos, ainda que estes beneficiem a própria Administração. (Lei 8.666/93, art. 44 a 45).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Celeridade 	<p>Esse princípio foi consagrado pela Lei nº 10.520, de 2002 que estabeleceu a licitação na modalidade pregão. Tal princípio visa simplificar procedimentos bem como demanda menos recursos, o que torna o processo mais rápido e livre de formalidades que não se mostrem necessárias.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Adjudicação Compulsória 	<p>Princípio em que se determina que o objeto licitado seja de fato atribuído ao seu legítimo vencedor e também estabelece a proibição de abertura de novo certame com o mesmo objeto, enquanto for válida a adjudicação da licitação anterior. (Lei 8.666/93, art. 50, 54 e 64; Lei 10.520/2002, art 4º. Acórdão nº 868/2006 - 2ª Câmara).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Obrigatoriedade 	<p>Estatui que a Administração Pública, para adquirir quaisquer bens, serviços ou obras, isto é, para a realização de contratos com qualquer interessado, está obrigada a utilizar-se de um processo licitatório e que seja adequado a cada tipo de contrato administrativo. Trata-se, em regra, do dever de licitar, pois o ato de administrar recursos públicos exige a realização de procedimento formal, ordenado e com diretrizes específicas, a fim de que o interesse público não seja desvirtuado.</p>

Fonte: Lei 8.666/1993, artigo 3º e 54, §1º⁴

Dessa forma, tem-se que os princípios das licitações compreendem os fundamentos ou conjunto de ideias gerais e específicas que devem ser aplicadas em todos os procedimentos licitatórios, devendo ser obedecidos não só na fase de sua elaboração, mas também em todo o processo de licitação.

Deve-se, portanto, observar os princípios da Lei 8.666/93 a fim de que o processo de licitação ocorra de forma lícita e isenta de vícios, conforme estabelece o seu artigo 3º, que reforça a observância dos princípios gerais da Administração Pública (art. 37 da CF/88) no processamento e julgamento da licitação, como segue:

⁴ ENAP. **Módulo 2: Conceitos, princípios e boas práticas da licitação pública aplicadas à SFTI**. Brasília, 2014.

Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia e a selecionar a proposta mais vantajosa para a Administração e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos (Lei 8.666/93, art. 3º).

De acordo com o artigo acima descrito, o objetivo da licitação é a garantia da observância do princípio constitucional da isonomia, bem como, a seleção da proposta mais vantajosa para administração, assim, assegura-se igualdade de condições a todos os interessados, proporcionando o comparecimento ao certame com o maior número de correntes.

Nesse sentido, é importante que outros princípios da gestão pública sejam atendidos, como o da transparência e da publicidade, permitindo que os interessados tenham o conhecimento das condições fixadas nos editais, em qualquer momento do processo, evitando desta maneira o ato de irregularidades nos processos de contratações sigilosas, danosas ao Erário.

2.3.2 Procedimentos de Licitação

O início da etapa externa da licitação se dá por meio da divulgação do edital ou entrega de convites e termina com a contratação do vencedor do certame, sendo assim, os métodos variam de acordo com a modalidade licitatória (BRASIL, 2010).

Nas modalidades de concorrência, tomada de preços ou convite, observa-se o procedimento previsto na Lei nº 8.666/1993 que determina as seguintes fases:

- 1) Fase de divulgação do ato convocatório e impugnação do edital (arts. 21, 40 e 41);
- 2) Fase de habilitação ou qualificação (arts. 27 a 31);
- 3) Fase de julgamento das propostas (arts. 44 a 48);
- 4) Fase de homologação da licitação (art. 43, inciso VI);
- 5) Fase de adjudicação do objeto da licitação ao vencedor do certame (art. 43, inciso VI).

No caso da modalidade pregão, há uma inversão de fases, e a sequência procedimental se dará da seguinte forma, conforme estabelece a Lei nº 10.520/2002:

- 1) Fase de divulgação do ato convocatório e impugnação do edital (art. 4º, incisos I a V);
- 2) Fase de credenciamento (art. 4º, inciso VI);
- 3) Fase de julgamento das propostas e realização de lances (art. 4º, incisos VII a XI);
- 4) Fase de habilitação ou qualificação (art. 4º, incisos XII a XVII);
- 5) Fase recursal (art. 4º, incisos XVIII a XXI);
- 6) Fase de adjudicação do objeto da licitação ao vencedor do certame (art. 4º, incisos XX e XXI);
- 7) Fase de homologação da licitação (art. 4º, XXII).

O pregão visa a aquisição de bens e serviços comuns, que são aqueles cujos padrões de desempenho e qualidade podem ser objetivamente definidos pelo edital, por meio de especificações usuais no mercado, conforme definição extraída do parágrafo único do artigo 1º da referida lei, ou seja, são bens de consumo do cotidiano, como os perecíveis, materiais de escritório, entre outros, o que exige maior celeridade e continuidade em suas aquisições.

Dessa forma, a inversão de fases nessa modalidade de licitação ocorre primeiramente com a abertura das propostas que, somente depois de selecionada a melhor dentre elas, será analisada a documentação do participante vencedor com o fim de verificar se ele estará habilitado ao fornecimento do produto ou serviço.

2.3.3 Modalidade de licitação

Amorim (2017) explica que modalidades são formas de realizar o procedimento licitatório ajustando-o às peculiaridades de cada tipo de negócio administrativo. Estas modalidades não devem, portanto, ser confundidas com os tipos de licitação, que se relacionam ao critério de julgamento das propostas no âmbito do procedimento licitatório.

É o art. 22, XXVII, da CRFB, que afirma que compete à União definir as modalidades de licitação. Já as Leis nos 8.666/1993 e 10.520/2002 apresentam suas definições legais. A seguir, é apresentado o quadro 5 com as referidas modalidades e definições:

Quadro 5: Modalidades de Licitação

Modalidades	Definição
<ul style="list-style-type: none"> Concorrência 	<p>É a modalidade de licitação que envolve os todos os interessados desde que os mesmos comprovem na fase inicial de habilitação preliminar atender a todos os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto. (Lei 8666/63, art. 22, §1º)</p>
<ul style="list-style-type: none"> Tomada de Preços 	<p>Esta modalidade de licitação também ocorre entre interessados corretamente cadastrados, que acatam a todas as condições exigidas para o cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, sempre observando a necessária qualificação. (Lei 8666/63, art. 22, §2º).</p>
<ul style="list-style-type: none"> Convite 	<p>É a modalidade de licitação entre interessados do ramo correspondente ao seu objeto, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de 3 pela administração da licitação. Esta afixará, em local adequado, uma cópia do instrumento convocatório, estendendo-o aos demais cadastrados na referida especialidade que declararem seu interesse, respeitando a antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas. (Lei 8666/63, art. 22, §3º).</p>

<ul style="list-style-type: none"> • Concurso 	<p>É a modalidade de licitação que ocorre entre todos os interessados para a eleição de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante o estabelecimento de prêmios ou remuneração aos vencedores, correspondentes aos critérios constantes de edital publicado na imprensa oficial com antecedência mínima de 45 dias. (Lei 8666/63, art. 22, §4º).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Leilão 	<p>É a modalidade de licitação que ocorre entre quaisquer interessados e cujo objetivo é a venda de bens móveis inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a alienação de bens imóveis previstas no art. 19 da Lei no 8.666/1993. Vence quem oferecer o maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação. (Redação dada pela Lei nº 8.833, de 1994).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Pregão 	<p>É a modalidade de licitação que objetiva adquirir bens e serviços comuns. (Lei 10520/02 art. 1ª).</p>

Fonte: Leis 8.666/1993 e 10.520/2002⁵

Já em seu artigo 45, §1º, a Lei 8.666/93 define os quatro tipos de licitação existentes, que não se confundem com as modalidades elencadas acima. São tipos de licitação: a de menor preço; a de melhor técnica; a de técnica e preço; e, a de maior lance ou oferta.

O critério de julgamento das propostas se dá de acordo com os tipos de licitação, pois estes possibilitam de maneira objetiva uma melhor aferição ou quantificação do produto ou serviço que é objeto da licitação.

Dessa forma, tem-se que, enquanto as modalidades de licitação estão ligadas à forma em que o procedimento será realizado, os tipos de licitação estabelecem critérios para possibilitar a escolha da melhor proposta.

⁵ ENAP. **Módulo 2: Conceitos, princípios e boas práticas da licitação pública aplicadas à SFTI**. Brasília, 2014.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa trabalhou com um caso concreto de licitação realizada pela Administração Pública da Prefeitura Municipal de Porto Real, na responsabilidade da Secretaria Municipal de Licitação, Compras e Contratos, onde se verifica a utilização das informações da Contabilidade Gerencial no procedimento administrativo, por meio do levantamento dos registros e de documentos referentes a um determinado certame ocorrido no referido órgão público.

A metodologia deste trabalho pode ser classificada como descritiva e explicativa. Descritiva por exigir do investigador uma série de informações sobre o que se deseja pesquisar e por pretender descrever os fatos e fenômenos de determinada realidade (TRIVIÑOS, 1987). E, explicativa por ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação de fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado (GIL, 2007).

Portanto, possui caráter exploratório, que se caracteriza pelas investigações em que, além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, realiza coleta de dados junto a pessoas, com o recurso de diferentes tipos de pesquisa (FONSECA, 2002).

Assim trata-se de uma pesquisa qualitativa, preocupando-se com a compreensão dos temas em detrimento do quantitativo numérico.

4 APLICAÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM CERTAMES LICITATÓRIOS

Nesta seção será apresentado e discutido os resultados obtidos através da pesquisa de campo do Município de Porto Real.

Em uma das fases dos certames, denominada habilitação, torna-se patente o caráter fundamental da contabilidade, mais especificamente quando é exigida a documentação relativa à qualificação econômico-financeira das empresas participantes, fase em que devem ser apresentados o balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social.

Dessa forma, para que o tratamento isonômico dado às empresas seja efetivo, é necessário que todas, em igualdade de condições, apresentem suas respectivas informações contábeis, tributárias e demais documentações que somente a Contabilidade Gerencial pode fornecer.

Barreto (2017) afirma em sua pesquisa que a atuação de um profissional contábil no processo licitatório inibe a existência de fraudes em suas etapas. Para compreender esta afirmativa, importa inicialmente citar a resolução nº 836 de 22 de fevereiro de 1999 do Conselho Federal de Contabilidade que apresenta as fraudes como manipulação, falsificação, ou alteração de registros ou documentos de modo a modificar os índices de ativos, passivos e resultados; apropriação indébita de ativos; suspensão ou omissão de transações nos registros contábeis; registro de transações sem comprovação; e aplicação de práticas contábeis indevidas (CFC, 1999).

Barreto (2017) deduz que são diversos os sistemas contábeis que ajudam na contenção e identificação das fraudes, desde que estes sejam aplicados de modo efetivo, sem falhas em suas realizações.

Importa destacar também que as fraudes só se comprovam se houver motivos que evidenciem as ilicitudes, materializados em provas documentais, testemunhais, periciais e indiciárias.

Prova documental: é a comprovação através de documentos formais. Prova testemunhal: é a comprovação através de pessoas que participaram ou presenciaram o fato ocorrido.

Prova Pericial: comprovação através dos relatórios de perícias contábeis. Prova indiciária: são fragmentos de provas que, reunidos, como um quebra-cabeça, permitem formar uma prova visível (SOARES, 2005, p. 81).

São inúmeros os mecanismos contábeis que podem auxiliar tanto na comprovação quanto na apresentação das provas destas naturezas. Barreto (2017) também destaca que se comprova que a presença do contador é determinante nas licitações e concorrências públicas, uma vez que a Lei 8.666/93 estabelece como um dos requisitos para a qualificação econômico-financeira dos concorrentes a apresentação do balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social.

4.1 Indicadores de análises contábeis como critérios licitatórios

Através das análises das demonstrações contábeis pode se fundamentar as características qualitativas de melhoria, podendo ser descritas como uma das principais utilidades de poder em fazer comparações ao longo do tempo, e também entender certos cenários e preparar ações futuras.

Os indicadores contábeis constituem em uma ferramenta que apresenta a situação econômico-financeira da empresa, dessa forma, a análise dos índices permite comparar elementos patrimoniais, fornecendo uma visão da situação da entidade.

Segundo Assaf Neto (2015), a análise de balanços é desenvolvida com base nas demonstrações contábeis formalmente apuradas pelas empresas. A maximização do patrimônio de uma empresa torna-se necessária para que investimentos e financiamentos sejam bem direcionados, o que se dá por meio de uma ferramenta gerencial e de auditoria denominada análise de demonstrações (FAGUNDES et al., 2008), ou seja, essa ferramenta possibilita avaliações do passado no intuito de se projetar decisões para o futuro da empresa.

Conforme exigidos nos editais de licitação do Município de Porto Real, o quadro 6 abaixo apresenta os indicadores utilizados. Segundo Assaf Neto (2015), que são:

Quadro 6: Indicadores para análises contábeis

Indicadores	Definição
<ul style="list-style-type: none"> Liquidez Corrente: 	A liquidez corrente indica o quanto existe de ativo circulante para cada \$ 1 de dívida a curto prazo. Quanto maior a liquidez corrente, mais alta se apresenta a capacidade da empresa em financiar suas necessidades de capital de giro
<ul style="list-style-type: none"> Liquidez Imediata: 	Revela a porcentagem das dívidas a curto prazo (circulante) em condições de serem liquidadas imediatamente. Esse quociente é normalmente baixo pelo pouco interesse das empresas em manter recursos monetários em caixa, ativo operacionalmente de reduzida rentabilidade.

• Liquidez Geral:	Esse indicador revela a liquidez, tanto a curto como a longo prazo. De cada \$ 1 que a empresa mantém de dívida, o quanto existe de direitos e haveres no ativo circulante e no realizável a longo prazo. A liquidez geral é utilizada também como uma medida de segurança financeira da empresa a longo prazo, revelando sua capacidade de saldar todos seus compromissos.
• Grau de Endividamento:	O índice de endividamento, medido pela relação entre o total das dívidas (curto e longo prazo) e o patrimônio líquido, cresceu bastante no período, indicando maior participação de capital de terceiros.
• Solvência Geral:	A solvência evidencia, em outras palavras, os recursos próprios de uma instituição oferecidos ao risco de sua atividade. É competência da administração dos bancos preservar um adequado montante de patrimônio líquido de forma a manter principalmente seus ativos de risco em nível adequado à dinâmica de seus negócios.

Fonte: Assaf Neto (2015)⁶

É correto afirmar que, as análises tem como alcance seu objetivo para que possa ser necessário que a empresa mantenha os seus registros contábeis com zelo e com cautela, sendo desejável que tenha como auditoria (interna e externa) o uso dos valores de balanços patrimoniais e as demonstrações contábeis.

4.2 Licitações e exigências

Em desenvolvimento ao trabalho apresentado, para o caso concreto, trabalhou-se com alguns exemplos de licitação do município de Porto Real, em evidência no quadro 7, em que foram exigidos indicadores financeiros às empresas quanto aos índices de liquidez e de endividamento.

Quadro 7: Exemplos de Licitação

Exemplos	Licitação
I.	Contratação de empresa no ramo de engenharia e construção civil;
II.	Contratação de equipes para atender as necessidades do Hospital Municipal;
III.	Aquisição de veículos para atender as necessidades da secretaria municipal de saúde;
IV.	Aquisição de copos descartáveis para atender todas as unidades de saúde por 12 meses;
V.	Aquisição de cobertores para atender as demandas da Secretaria Municipal de Assistência Social, Direitos Humanos e Habitação.

Fonte: Exemplos de Licitação coletados como pesquisa de campo no Município de Porto Real

⁶ ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

Na forma do artigo 3 do Decreto Federal 8.538/2015, aos Microempreendedores Individuais, às Microempresas e empresa de Pequeno Porte e estão dispensadas de exigência prevista nos itens 1 e 2.

1. A **comprovação de boa situação econômico-financeira** do licitante que deverá ser demonstrada com base no Índice de Liquidez Geral;
2. Ou **patrimônio líquido** mínimo de 10% (dez por cento) do valor estimado do presente Pregão.

Como Declaração, o licitante deve cumprir o disposto no inciso XXXIII, do art. 7, da Constituição Federal, que determina:

XXXIII - proibição de trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Após ser realizada a licitação, a empresa ganhadora que ofereceu o menor valor global, deve apresentar as documentações à secretaria que com ela forneceu as seguintes demonstrações contábeis: DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), Balanço Patrimonial, Livro Diário e Índice de Liquidez Geral.

A Secretaria Municipal de Licitação, Compras e Contratos publicou no dia 11 de novembro de 2019 no jornal, um aviso de licitação - tomada de preços, dando assim início ao ciclo da licitação. No edital de tomada de preços temos as seguintes informações:

- 1 - Local, data e hora;
- 2 - Objeto;
- 3 - Apresentação da documentação e proposta;
- 4 - Credenciamento;
- 5 - Documentação/habilitação- envelope 1;
- 6 - Proposta - envelope 2;
- 7 - Procedimento;
- 8 - Da classificação e do julgamento das propostas;
- 9 - Das impugnações e dos recursos administrativos;
- 10 - Da contratação;
- 11 - Das penalidades;
- 12 - Da indisciplina;
- 13 - Do pagamento e reajustamento;
- 14 - Das condições de recebimento do objeto da licitação;

15 - Obrigações e responsabilidade;

16 - Do prazo;

17 - Da fiscalização;

18 - Disposições.

Do objeto (item 2), da contratação de empresa, a administração propôs a pagar um valor máximo, acima dos quais as propostas estarão desclassificadas, em conformidade com o artigo 40, X e artigo 48, II da lei 8666/93, sendo o prazo de 30 dias.

Na apresentação da documentação e proposta (item 03), os licitantes deverão apresentar os documentos de habilitação e proposta em 2 envelopes distintos, fechados e lacrados, com o nome do proponente, os quais, obrigatoriamente deverão conter externamente a indicação de seu conteúdo.

Observamos no item 05, Documentação/Habilitação, a utilização da Contabilidade Gerencial, onde solicitam a apresentação do Balanço Patrimonial e Demonstrações contábeis do último exercício social, assim entrando em conformidade com a Lei 8.666/93, artigo 31, que cita:

Art. 31. A documentação relativa à qualificação econômico-financeira limitar-se-á a:

I - balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, já exigíveis e apresentados na forma da lei, que comprovem a boa situação financeira da empresa, vedada a sua substituição por balancetes ou balanços provisórios, podendo ser atualizados por índices oficiais quando encerrado há mais de 3 (três) meses da data de apresentação da proposta;

II - certidão negativa de falência ou concordata expedida pelo distribuidor da sede da pessoa jurídica, ou de execução patrimonial, expedida no domicílio da pessoa física;

III - garantia, nas mesmas modalidades e critérios previstos no "caput" e § 1º do art. 56 desta Lei, limitada a 1% (um por cento) do valor estimado do objeto da contratação.

Assim, em conformidade com a Lei, é exigido entregar tais documentos para que comprovem a boa situação financeira da empresa, vedado a sua substituição por balancetes ou balanço provisórios, podendo ser atualizado por índice oficiais quando encerrados há mais de 03 (três) meses da data da apresentação da proposta.

A Lei 8.666/93, estabeleceu em seu artigo 31, parágrafo 5º que:

"A comprovação de 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 correta avaliação de situação financeira

suficiente ao cumprimento das obrigações decorrentes da licitação” (BRASIL 1993)

Portanto, através da situação econômico-financeira das empresas que serão calculados os indicadores contábeis citados no edital, para que a Secretaria de Licitação possa analisar de forma objetiva e dar início ao certame licitatório, e assim escolher a melhor habilitada para atender suas necessidades.

4.2.1 Licitação - Engenharia e construção civil

Houve a contratação de uma empresa no ramo de Engenharia e Construção Civil para execução de desassoreamento da lagoa do bairro jardim das Acácias no município de Porto Real. Para avaliar a situação econômica financeira a empresa apresentou somente o índice de liquidez geral, conforme apresentado a seguir:

$$Liquidez Geral = \frac{Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo}{Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo} > 1$$

$$Liquidez Geral = \frac{326.153,56}{66.880,36} = 4,88$$

A empresa x1 teve sua liquidez geral maior que um (1), isto significa que possui capital suficiente para arcar com seus compromissos financeiros, comparando-se entre seus direitos realizáveis e as exigibilidades.

4.2.2 Licitação – Aquisição de equipes para Hospital Municipal

Como segundo exemplo, temos uma aquisição de equipes para atender as necessidades do Hospital Municipal, tendo como comprovação uma boa situação econômico-financeira do licitante que deverá ser demonstrada com base nos parâmetros abaixo com o índice de liquidez geral, liquidez corrente e Solvência geral.

Considerado o Balanço Patrimonial do último exercício social, obtivemos os seguintes índices:

$$Liquidez Geral = \frac{Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo}{Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo}$$

$$Liquidez Geral = \frac{119.770.672,11}{116.903.325,66} = 1,02$$

Como análise sobre o índice de liquidez geral o resultado maior que um (1), significa que as obrigações da empresa estão fornecendo um indicador com capacidade de pagamento de suas obrigações.

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{88.613.986,36}{72.003.539,55} = 1,23$$

Como análise, o licitante que apresentar em seu Balanço Patrimonial o resultado igual ou menor do que um (1), fica obrigado a comprovar, na falta da apresentação das propostas, o Patrimônio Líquido com mínimo de 05 (cinco) do valor da presente licitação.

Na liquidez corrente a empresa mede a capacidade de assumir com as com os deveres a curto prazo e o resultado da mesma foi favorável, ou seja, maior que um (1), se entende que a empresa possui capital disponível suficiente.

$$\text{Solvência Geral} = \frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Solvência Geral} = \frac{214.637.237,28}{116.903.325,66} = 1,84$$

No resultado da solvência geral, temos como análise que a empresa possui um ativo com capacidade de honrar compromissos de curto prazo, ou seja, relacionando-se com o ativo e passivo circulante.

4.2.3 Licitação - Aquisição de veículos para Secretaria Municipal de Saúde

Como terceiro exemplo apresentamos, uma aquisição de veículos para atender as necessidades da secretaria municipal de saúde.

A empresa apresentou os seguintes índices:

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{5.314.961,76}{830.098,14} = 6,40$$

O resultado obtido pelo índice de liquidez geral da empresa X3 foi satisfatório, sendo ele aquele utilizado pela empresa para cumprir obrigações a médio e longo prazo.

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{5.299.961,76}{830.098,14} = 6,38$$

A empresa X3 nos mostra um resultado positivo no índice de liquidez corrente, isto é, ela é capaz de honrar com suas dívidas a curto prazo. Pois também influencia no ciclo operacional da empresa.

$$\text{Liquidez Imediata} = \frac{\text{Despesas}}{\text{Passivo Circulante}}$$

$$\text{Liquidez Imediata} = \frac{435.871,96}{830.098,14} = 0,53$$

O índice de liquidez imediata está relacionado ao passivo circulante (dívidas de curto prazo), ou seja, índice que avalia o pagamento imediato pela empresa com o caixa disponível. O resultado menor que um (1), significa que a empresa não possui capital suficiente para arcar com todas suas obrigações a curto prazo.

$$\text{Solvência Geral} = \frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Solvência Geral} = \frac{5.315.960,76}{830.098,14} = 0,16$$

Como solvência geral foi menor que um (1) significa que a empresa é insolvente, ou seja, não possui capacidade financeira para arcar com suas dívidas podendo observar através do índice de liquidez imediata.

$$\text{Endividamento Geral} = \frac{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}{\text{Ativo Total}}$$

$$\text{Endividamento Geral} = \frac{830.098,14}{5.315.960,76} = 0,16$$

A empresa traz o resultado de endividamento geral, obtendo um resultado positivo menor que um (1), pois significa o quanto da dívida total da entidade pode ser liquidada com o ativo total.

4.2.4 Licitação - Aquisição de copos descartáveis para unidade de saúde

No quarto exemplo, temos aquisição de copos descartáveis para atender todas as unidades de saúde por 12 meses.

Comprovação de situação econômica-financeira, temos os seguintes índices:

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{50.389,64}{1.011,64} = 49,81$$

$$\text{Solvência Geral} = \frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Solvência Geral} = \frac{50.389,64}{1.011,64} = 49,81$$

Observamos que nos índices da empresa X4 que a liquidez geral da empresa foi positiva para que ela cumpra com as suas obrigações no período. Na solvência geral é satisfatório e se entende que, a empresa dispõe do ativo para total cumprimento de suas obrigações.

4.2.5 Licitação - Aquisição de cobertores para Secretaria Municipal de Assistência Social

E por fim, no quinto exemplo, temos aquisição de cobertores para atender as demandas da Secretaria Municipal de Assistência Social, Direitos Humanos e Habitação.

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{\text{Ativo Circulante} + \text{Realizável a Longo Prazo}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Liquidez Geral} = \frac{1.384.908,51}{882.964,14} = 1,56$$

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{845.860,51}{669.031,27} = 1,26$$

$$\text{Solvência Geral} = \frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Circulante} + \text{Exigível a Longo Prazo}}$$

$$\text{Solvência Geral} = \frac{1.384.908,15}{882.964,14} = 1,56$$

A empresa X5 apresenta um bom índice de liquidez, visto que a empresa ter condições de honrar com seus compromissos em curto prazo, com vencimento ao do exercício seguinte. O licitante que demonstrar em seu balanço resultado igual ou menor do que 1(um), fica obrigada a comprovar, na falta da apresentação das propostas, patrimônio líquido mínimo de 05 (cinco) do valor da presente licitação.

4.3 Dados comparativos

Após demonstração dos índices de cada exemplo, passa-se à demonstração em uma tabela que compara os índices entre as empresas, apontando os resultados dos índices calculados, na forma do quadro 8 conforme segue:

Quadro 8: Comparação entre exemplos de licitações

Exemplos	Liquidez Corrente	Liquidez Geral	Solvência Geral	Liquidez Imediata	Endividamento Geral
I - Contratação de empresa no ramo de engenharia e construção civil	-	4,88	-	-	-
II - Aquisição de equipes para atender as necessidades do Hospital Municipal	1,23	1,02	1,84	-	-
III - Aquisição de veículos para atender as necessidades da secretaria municipal de saúde	6,38	6,40	0,16	0,53	0,16
IV - Aquisição de copos descartáveis para atender todas as unidades de saúde por 12 meses	-	49,81	49,81	-	-
V - Aquisição de cobertores para atender as demandas da Secretaria Municipal de Assistência Social, Direitos Humanos e Habitação	1,26	1,56	1,56	-	-

Fonte: Quadro adaptado através de informações coletadas na pesquisa de campo.

Após pesquisa de campo e identificar os resultados das empresas ganhadoras de cada de licitação, observou-se que houve empresas com índices de bons resultados com tendência a melhorar, empresas com resultados inferiores e

empresas com resultados estabilizados, ou seja, pagam suas obrigações em dia mas indica que não tem uma ótima reserva.

Os indicadores, tanto os financeiros quanto os econômicos, fornecem a capacidade de avaliar melhor os índices, e obter como resposta se uma empresa, diante de suas obrigações, tem boa capacidade de pagamento. Portanto, uma boa saúde financeira torna-se indispensável para devedores e credores.

Nota-se que para os gestores o índice que mais importa é a liquidez corrente, pois nela demonstra a capacidade de pagamento através do seu ativo circulante, assim efetuando os pagamentos a curto prazo e também demonstra sua saúde financeira.

A liquidez corrente mais vantajosa foi da empresa X3, pois além de cumprir com suas obrigações a curto prazo também tem capacidade de cumprir a longo prazo. As empresas X5 e X2 têm um resultado favorável, respectivamente, podendo arcar com suas obrigações através de sua capacidade financeira positiva.

Na liquidez geral os gestores têm como referência que para os pagamentos a curto prazo representa-se a saúde financeira do caixa, assim temos como a mais vantajosa a empresa X4, X3 e X1, respectivamente, indicando-se sua capacidade financeira de cumprir com suas obrigações.

O índice de solvência geral envolve o grau de garantia que a empresa dispõe do seu ativo total (recursos líquidos e permanentes), assim podem honrar com seus compromissos a curto prazo. Respectivamente os melhores índices são: X4, X2 e X5, já a empresa X3 demonstra-se insolvente perante suas obrigações, ou seja, deficitária.

Tratando-se da liquidez imediata e endividamento geral, uma vez que somente a empresa X3 demonstrou ambos, observamos que na liquidez imediata a empresa não possui capital imediato para encarregar-se de suas obrigações a curto prazo, para isso ele necessita de uma alta liquidez. Complementado com o endividamento geral, a empresa tem seu grau de endividamento favorável, pois resultados menores que 1(um) indicam que suas dívidas podem ser liquidadas através do seu ativo total.

É importante destacar que através da análise de modo geral, a empresa com melhor índice foi a X4, ou seja, resultados de liquidez geral e solvência geral bem vantajosa. Quanto à empresa X3, mesmo levando-se em consideração o resultado

negativo da solvência geral e liquidez imediata, tem capacidade de honrar com suas obrigações obtendo uma ótima contabilidade e administração.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa tratou da importância da Contabilidade Gerencial e de sua aplicação em certames licitatórios. Para auxiliar na compreensão do leitor, inicialmente definiu-se os termos de Contabilidade Gerencial, Contabilidade Pública e Licitação.

Na sequência, a pesquisa laborou em cinco casos concretos de licitação realizada pela Administração Pública da Prefeitura Municipal de Porto Real, na responsabilidade da Secretaria Municipal de Licitação, Compras e Contratos, verificando a utilização das informações da Contabilidade Gerencial no procedimento administrativo, por meio do levantamento dos registros e de documentos referentes a um determinado certame ocorrido no referido órgão público.

Desta forma, dissertou-se a respeito da problemática do trabalho que consistia em responder ao questionamento sobre a utilidade da Contabilidade Gerencial em uma licitação da administração pública. Portanto, restou patente sua utilidade no transcorrer de todo o processo, como sendo um aparato de informações capazes de se avaliar índices de idoneidade de empresas, bem como, facilitar escolhas, por estabelecer critérios objetivos que permitem melhores decisões em favor do interesse público.

O trabalho se desenvolveu de forma a comprovar a hipótese levantada que afirma a necessidade da aplicação da Contabilidade Gerencial nos certames licitatórios para atender aos princípios da isonomia e da seleção da proposta mais vantajosa, frisando a importância destes indicadores de contabilidade para pessoas jurídicas de direito público em cada fase da licitação.

O objetivo geral foi atingido ao evidenciar a relação que se estabelece entre os procedimentos licitatórios e a Contabilidade Gerencial, demonstrando seu uso e sua importância, uma vez que, por meio das informações agregadas pela Contabilidade Gerencial, tanto empresas quanto a própria Administração Pública, por vezes declinam e outras vezes ratificam decisões fundamentais aos seus respectivos interesses.

Após a realização da pesquisa teórica e da pesquisa de campo, concluiu-se que de fato a Contabilidade Gerencial é instrumental e relevante para todas as

etapas do certame licitatório, apesar de suas ferramentas por vezes não serem aproveitadas como convém.

Para não desperdiçar todo o potencial da Contabilidade Gerencial, cabe aos profissionais e estudiosos da área contábil, buscar e conhecer cada vez mais o uso pragmático da Contabilidade Gerencial nas licitações efetuadas pela Administração Pública com o fim de otimizar e expandir o campo de atuação profissional.

6 REFERÊNCIAS

AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. **1986 - Licitações e contratos administrativos: teoria e jurisprudência**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARRETO, Yasmin Silva. **A importância do contador no processo licitatório, em viés as empresas**. Espírito Santo: Faculdades Integradas de Aracruz, 2017. Disponível em <http://www.faacz.com.br/repositorio_de_tccs/2017/2017%20-%20CCC%20-%20Yasmin%20Silva%20Barreto.pdf> Acesso em 12 agosto 2020.

BOARON, Marcos Vinícius. **A importância do profissional de contabilidade nas licitações e contratações públicas**. Goiânia: Conselho Regional de Contabilidade do Estado de Goiás, 2016. Disponível em: <<http://crcgo.org.br/novo/wp-content/uploads/2016/02/A-IMPORT%C3%82NCIA-DO-PROFISSIONAL-DE-CONTABILIDADE-NAS-LICITA%C3%87%C3%95ES-E-CONTRATA%C3%87%C3%95ES-P%C3%9ABLICAS-Goi%C3%A2nia-Fev-2016-Atualizada.pdf>> Acesso em 24 março 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Licitações e contratos: orientações e jurisprudência do TCU / Tribunal de Contas da União**. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – Brasília: TCU, Secretaria-Geral da Presidência: Senado Federal, Secretaria Especial de Editoração e Publicações, 2010.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 20 de agosto de 2020.

_____. **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 10 maio 2020.

_____. **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**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10520.htm>. Acesso em 20 de agosto de 2020

_____. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em :12 de agosto de 2020.

_____. **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.

BRIZOLLA, Maria Margarete Baccin. **Contabilidade Gerencial.** Ijuí: Ed. Unijuí, 2008. Disponível em <<http://files.aluno-adm.webnode.com/200000034-1cc281dba7/Contabilidade%20gerencial.pdf>> Acesso em 11 maio 2020.

CAMARGO, Renata Freitas de. **Quais são as diferenças entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira?** Publicação em 2017. Disponível em <<https://www.treasy.com.br/blog/contabilidade-gerencial-contabilidade-financeira/>> Acesso em 12 maio 2020.

CARVALHO, Jorge de. **Contabilidade aplicada ao setor público.** Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro: 2015. Disponível em <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0994P0410.pdf>> Acesso em 10 agosto 2020.

CFC. **Resolução nº 836.** Aprova a NBC T 11 – IT – 03 – Fraude e Erro. Normas Brasileiras de Contabilidade Interpretação Técnica NBC T 11 – IT 3 Fraude e Erro. Brasília, de 22 de fevereiro de 1999.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Editora Pearson: 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº.1.128,** de 21 de novembro de 2008.

ENAP. **Módulo 2: Conceitos, princípios e boas práticas da licitação pública aplicadas à SFTI.** Brasília, 2014. Disponível em <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/1127/1/M%C3%B3dulo_2.pdf> Acesso em 12 maio 2020.

FAGUNDES, J. A. et al. **Análise das demonstrações contábeis: reflexos da conjuntura econômico-social no patrimônio de uma cooperativa de crédito - Sicredi Ouro Verde.** Revista ConTexto. Porto Alegre. v. 8, n. 13, jan./jul. 2008

FÉLIX, Leonardo Pedro. **Evolução da contabilidade pública no Brasil.** Centro Universitário de Brasília: 2013. Disponível em <<https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/5001/1/21005066.pdf>> Acesso em 10 agosto 2020.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002.

FRANCO, Giovana Marques de Oliveira. **Contabilidade gerencial: um estudo no Brasil sobre diferentes ferramentas gerenciais para diferentes necessidades**. São Paulo: PUC, 2010. Disponível em <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/1770/1/Giovana%20Marques%20de%20Oliveira%20Franco.pdf>> Acesso em 11 maio 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial: da teoria à prática** / Sérgio de Iudícibus; colaboração Valdir Donizete Segato. - 7. ed. rev. e atual. - São Paulo: Atlas, 2020.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas 2010.

LOPES, Camila. **Contabilidade gerencial: o que é e como fazer?**. Publicação em 2016. Disponível em <<https://www.erpflex.com.br/blog/contabilidade-gerencial>> Acesso em 12 mai 2020.

Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf>. Acesso em 10 de agosto 2020.

NUNES, Paulo. **Contabilidade gerencial**. Fundação de Ensino Superior da Região Centro-Sul – Fundasul Curso de Ciências Contábeis, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Adériton Bueno. **A contabilidade pública e o impacto da lei de responsabilidade fiscal na administração pública**. Faculdade Araguaia: Goiânia, 2012. Disponível em <<http://www.fara.edu.br/sipe/index.php/anuario/article/viewFile/137/121>> Acesso em 11 agosto 2020.

SILVA, C. C. E. et al. **Evolução da contabilidade pública**. 2004. 21 f. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental) – Faculdade de Estudos Sociais Aplicados, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

SOARES, Inaldo de Vasconcelos. **Fraudes nas Gestões Públicas e Privadas**. Brasília: Brasília Jurídica, 2005.

TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Licitações Pública**. 6 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

WANDERLEY, C. A.; CULLEN, J. **Management accounting change: A review**. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. V. 10, n. 04, p. 294-307, out/dez. 2013.