

UNIVERSIDADE FEDERAL DOS VALES DO JEQUITINHONHA E MUCURI

Programa de Pós-graduação em Educação - PPGEd

Marluce Braz Duarte

**A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO INSTITUTO FEDERAL
DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO NORTE DE MINAS GERAIS,
NO PERÍODO DE 2012 A 2015.**

Teófilo Otoni - MG

2017

Marluce Braz Duarte

**A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO INSTITUTO FEDERAL
DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO NORTE DE MINAS GERAIS,
NO PERÍODO DE 2012 A 2015.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Educação (Mestrado Profissional) da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, na Linha de Pesquisa “Gestão de Instituições Educacionais”, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Educação.

Orientador: Prof. MSc. Simão Pereira da Silva

Teófilo Otoni - MG

2017

Ficha Catalográfica - Sistema de Bibliotecas/UFVJM
Bibliotecária: Jullyele Hubner Costa CRB-6/2972

D812e Duarte, Marluce Braz.

A execução orçamentária do Instituto Federal De Educação,
Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais, no período de 2012 a
2015 / Marluce Braz Duarte, 2017.

84 p.

Orientador: Simão Pereira da Silva

Dissertação (Mestrado Profissional - Programa de Pós-
Graduação em Educação) – Universidade Federal dos Vales do
Jequitinhonha e Mucuri. Teófilo Otoni, 2017.

1. Administração Pública. 2. Planejamento e Execução
Orçamentária. 3. Orçamento Público. I. Silva, Simão Pereira da. II.
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri. III. Título.

CDD 351

Marluce Braz Duarte

**A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NO INSTITUTO FEDERAL
DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DO NORTE DE MINAS GERAIS,
NO PERÍODO DE 2012 A 2015.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Educação (Mestrado Profissional) da Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. MSc. Simão Pereira da Silva.

Data de aprovação 15/12/2017.

Prof. Dr. Renildo Ismael Félix da Costa
Instituto Federal do Norte de Minas Gerais - *Campus* Teófilo Otoni
Membro Externo – Professor convidado

Prof^a. Dra. Geórgia Fernandes Barros
PPGAP / UFVJM – Programa de Pós-graduação em Administração Pública
Membro Externo – Professora convidada

Prof. Dr. Antonio de Pádua Magalhães
PPGED / UFVJM – Programa de Pós-graduação em Educação
Membro interno

Prof. Msc. Simão Pereira da Silva
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas e Exatas – UFVJM
Orientador

Teófilo Otoni - MG

2017

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, autor da vida pelo amor incondicional, por ter me dado força, perseverança e sabedoria para concluir este projeto tão sonhado.

Ao meu querido e amado esposo, Paulo Eduardo, por todo companheirismo, paciência, força e compreensão demonstrados nos momentos mais difíceis.

Ao carinho e apoio de minha querida mãe, Neusa, que sempre me incentivou a estudar e a prosseguir em busca da realização de meus sonhos.

Ao meu pai, meus irmãos e meu sobrinho, Mário, Mariluce, Júnior e Samuel, pelo carinho e paciência, indispensáveis na trajetória deste trabalho.

Ao meu orientador, professor Simão Pereira, por sua dedicação, comprometimento e paciência em todo o período de construção desta dissertação.

Aos demais professores do Programa, pelos valiosos ensinamentos em sala de aula e contribuições para a minha formação profissional e pessoal.

Aos colegas do Mestrado, pela valiosa troca de informações e experiências durante essa jornada e àqueles que se tornaram bons amigos.

Ao Instituto Federal do Norte de Minas Gerais – IFNMG, por ter dado a oportunidade para realização deste mestrado.

Aos professores Magalhães, Geórgia e Germano, por suas valiosas contribuições durante todo o processo de elaboração da dissertação.

Aos professores e amigos, Ronaldo e Ana Valéria pelos incentivos e troca de informações.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para esta realização, o meu mais sincero agradecimento.

"Investir em conhecimento rende sempre os melhores juros."

Benjamin Franklin

RESUMO

O orçamento público é um instrumento de planejamento que estima as receitas a serem arrecadadas, fixa as despesas a serem realizadas e busca a efetividade e economicidade na qualidade dos serviços prestados à sociedade. Sua execução, objeto em estudo, representa o cumprimento anual dos objetivos e metas determinados para a instituição pública no processo de planejamento integrado e demanda a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. Dessa forma, este trabalho foi realizado com o objetivo de analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais – IFNMG, no período de 2012 a 2015. Buscou-se analisar o desempenho das receitas e das despesas deste Instituto; descrever o perfil orçamentário das suas despesas executadas e converter os resultados dos seus balanços públicos em indicadores contábeis de análise. Em termos metodológicos a pesquisa, quanto aos fins, caracteriza-se como descritiva; quanto aos meios, como bibliográfica e documental com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados utilizando-se de consultas ao SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e ao SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento, e os Relatórios de Gestão. Os resultados encontrados demonstram que as despesas com pessoal e encargos sociais são as que têm maior participação no orçamento anual da Instituição, seguidas das despesas de custeio e, por último, os investimentos, que são inexpressivos em relação ao total do orçamento anual. A pesquisa aponta que os programas mais significativos no orçamento da Instituição são: Educação Profissional e Tecnológica e o Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação. A partir da análise das demonstrações contábeis, foi possível verificar informações e elementos patrimoniais da realidade orçamentária, financeira e patrimonial, cujos indicadores podem contribuir para a melhoria das ações de planejamento, execução e acompanhamento gerencial do referido Instituto.

Palavras-chave: Administração Pública. Planejamento e Execução Orçamentária. Orçamento Público.

ABSTRACT

Public budget is a planning instrument that estimates the revenues to be collected, fixes the expenses to be carried out and seeks the effectiveness and cost-effectiveness of the services rendered to society. Its execution, object under study, represents the annual fulfillment of the objectives and goals determined for the public institution in the process of integrated planning and demands the mobilization of human, material and financial resources. Thus, this work was carried out with the objective of analyzing the performance of the budget execution of the Federal Institute of the North of Minas Gerais - IFNMG, during the period of 2012 to 2015. It was sought to analyze the performance of the Institute's revenues and expenditures; describe the budget profile of its executed expenses and convert the results of its public balance sheets into accounting indicators of analysis. In methodological terms the research, regarding the ends, is characterized as descriptive; media, such as bibliographical and documentary with a quantitative approach. The data were collected using consultations with the SIAFI - Integrated System of Financial Administration of the Federal Government and the SIOP - Integrated System of Planning and Budget, and the Management Reports. The results show that the expenses with personnel and social charges are those that have more participation in the annual budget of the Institution, followed by expenses of costing and, finally, the investments that are inexpressive in relation to the total of the annual budget. The research indicates that the most significant programs in the Institution's budget are: Vocational and Technological Education and the Management and Maintenance Program of the Ministry of Education. From the analysis of the financial statements, it was possible to verify information and assets of the budgetary, financial and equity reality, whose indicators can contribute to the improvement of the planning, execution and management follow-up of said Institute.

Keywords: Public Administration. Planning and Budget Execution. Public budget.

LISTA DE FIGURAS

<u>Figura 1 - Inter-relação entre o Sistema e o Processo Orçamentário.....</u>	<u>32</u>
--	-----------

LISTA DE GRÁFICOS

<u>Gráfico 1- Evolução dos valores planejados e executados do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</u>	<u>53</u>
<u>Gráfico 2 - Evolução da execução orçamentária no IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</u>	<u>54</u>
<u>Gráfico 3 - Valores empenhados por grupo de despesas do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</u>	<u>60</u>
<u>Gráfico 4 - Evolução dos Valores empenhados por grupo de despesas em percentuais do IFNMG no período de 2012 a 2015.....</u>	<u>61</u>
<u>Gráfico 5- Variação da execução orçamentária do grupo de despesas correntes do IFNMG.....</u>	<u>63</u>
<u>Gráfico 6- Variação da execução orçamentária do grupo de despesas de capital do IFNMG.....</u>	<u>64</u>

LISTA DE QUADROS

<i>Quadro 1 - Função Educação e suas Subfunções.....</i>	<i>232</i>
<i>Quadro 2 - Responsabilidades de cada ente da Federação na Gestão da Educação Pública.</i>	<i>24</i>
<i>Quadro 3 - Estrutura do financiamento da educação por esfera de governo.....</i>	<i>26</i>
<i>Quadro 4 - Blocos utilizados para a composição e cálculo da Matriz CONIF/SETEC.....</i>	<i>38</i>
<i>Quadro 5- Indicadores de análise da execução orçamentária.....</i>	<i>46</i>

LISTA DE TABELAS

<i>Tabela 1- Valores planejados e executados do IFNMG no período de 2012 a 2015 (*).....</i>	<i>52</i>
<i>Tabela 2- Análise horizontal dos valores planejados e executados por programa no IFNMG, no período de 2012 a 2015 (*).....</i>	<i>56</i>
<i>Tabela 3- Análise vertical dos valores planejados e executados por programa no IFNMG..</i>	<i>58</i>
<i>Tabela 4 - Execução orçamentária por grupo de despesas do IFNMG no período de.....</i>	<i>59</i>
<i>Tabela 5 - Quocientes do balanço orçamentário do IFNMG, no período de 2012 a 2015(*)</i>	<i>67</i>
<i>Tabela 6 - Análise horizontal do balanço orçamentário do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>67</i>
<i>Tabela 7 - Indicadores contábeis do balanço orçamentário do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>67</i>
<i>Tabela 8 - Quocientes do balanço financeiro do IFNMG no período de 2012 a 2015(*).....</i>	<i>69</i>
<i>Tabela 9 - Análise horizontal do balanço financeiro do IFNMG no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>69</i>
<i>Tabela 10 - Indicadores contábeis do balanço financeiro do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>70</i>
<i>Tabela 11 - Quocientes do balanço patrimonial do IFNMG no período de 2012 a 2015(*)..</i>	<i>71</i>
<i>Tabela 12 - Análise horizontal do balanço patrimonial do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>72</i>
<i>Tabela 13- Indicadores contábeis do balanço patrimonial do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>72</i>
<i>Tabela 14 - Quocientes das demonstrações das variações patrimoniais do IFNMG, no período de 2012 a 2015(*).....</i>	<i>73</i>
<i>Tabela 15 - Análise horizontal da demonstração das variações patrimoniais do IFNMG no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>74</i>
<i>Tabela 16 - Indicadores contábeis do demonstração das variações patrimoniais do IFNMG, no período de 2012 a 2015.....</i>	<i>74</i>

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BCB	Banco Central do Brasil
CEFETs	Centros Federais de Educação Tecnológica
CF/88	Constituição Federal de 1988
CONIF	Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica
DASP	Departamento Administrativo do Serviço Público
EAD	Ensino a Distância
EAF	Escolas Agrotécnicas Federais
ETF	Escolas Técnicas Federais
FIC	Formação inicial e continuada
FORPLAN	Fórum de Planejamento
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
IFETs	Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia
IFNMG	Instituto Federal do Norte de Minas Gerais
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MDE	Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
MEC	Ministério da Educação
MTO	Manual Técnico de Orçamento
PDE	Plano de Desenvolvimento da Educação
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PED	Programa Estratégico de Desenvolvimento
PIB	Produto Interno Bruto
PLOA	Projeto de Lei Orçamentária Anual
PNE	Plano Nacional de Educação
PPA	Plano Plurianual
PPGED	Programa de Pós-Graduação em Educação
PRONATEC	Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego
RFEPT	Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica
RIP	Regime de Internato Pleno
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos
SIOP	Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento
SISTEC	Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPO	Subsecretaria de Planejamento e Orçamento
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UFs	Universidades Federais
UO	Unidade Orçamentária

UTFPR

Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
1.1	Objetivos da Pesquisa.....	17
1.2	Justificativa.....	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1	Administração Pública.....	20
2.2	A educação como função do governo.....	22
2.3	Financiamento na educação.....	24
2.4	O planejamento governamental no Brasil.....	28
2.5	O planejamento orçamentário no Brasil.....	29
2.6	Os instrumentos do planejamento orçamentário.....	31
2.7	O planejamento orçamentário na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica.....	36
2.8	Os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia.....	39
2.9	Pesquisas relacionadas à execução orçamentária em instituições educacionais.....	41
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	44
3.1	Quanto aos fins.....	44
3.2	Quanto aos meios.....	44
3.3	Quanto à coleta de dados.....	45
3.4	Quanto ao tratamento de dados.....	45
3.5	Quanto ao cenário e objeto da pesquisa.....	47
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	49
4.1	A composição do orçamento do IFNMG.....	49
4.2	A execução orçamentária do IFNMG.....	51
4.3	Os principais programas orçamentários do IFNMG.....	55
4.4	O perfil orçamentário das despesas executadas.....	59
4.5	A análise da execução orçamentária através de indicadores contábeis.....	66
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	76
	REFERÊNCIAS.....	79

1 INTRODUÇÃO

A administração pública tem como grande desafio a promoção do desenvolvimento econômico e social sustentável, podendo ser definida como a gestão e execução de serviços com a finalidade de satisfazer os interesses coletivos e o bem comum.

Para o cumprimento do papel de promover a pessoa humana e o seu desenvolvimento integral em liberdade, o governo e a administração pública necessitam criar as condições necessárias para garantir os direitos constitucionais dos cidadãos. Para atingir suas finalidades, os governos realizam o processo de planejamento orçamentário, cujo orçamento produzido comporta as receitas e despesas para um determinado período.

O orçamento público é uma ferramenta de planejamento adotado pela Administração Pública - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - no qual são estimadas todas as receitas a serem arrecadadas e fixadas todas as despesas a serem realizadas no exercício financeiro seguinte, objetivando a efetividade e economicidade na qualidade dos serviços prestados à sociedade.

A execução orçamentária, objeto desta pesquisa, representa o cumprimento anual dos objetivos e metas determinados para uma instituição pública no processo de planejamento integrado e demanda a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

Dentre as funções de governo compreendidas no planejamento e execução orçamentária, está a educação, entendida como um bem público e um direito básico e universal dos cidadãos. A educação é considerada um elemento estratégico para o desenvolvimento de uma nação, além de representar um fator de transformação pessoal e social do indivíduo.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, em seu Art. 205, traz o ordenamento legal e institucional do sistema educacional do País. O direito de todos à educação está estabelecido também na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), considerado ainda como um dever do Estado e da família, tendo como finalidade o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para a cidadania e sua qualificação para o trabalho.

De acordo com a LDB, compete ao Governo Federal ofertar a educação pública de nível superior, através das universidades, bem como a educação pública de nível técnico, por meio dos seus institutos federais. Cada Instituto Federal, dentro do sistema orçamentário do Governo Federal, constitui uma unidade orçamentária, assim dispondo de um orçamento próprio discriminado na Lei Orçamentária Anual.

A implantação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFETs), no ano de 2008, representou uma das ações de maior destaque do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), à medida que tornaria mais substantiva a contribuição da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica ao desenvolvimento socioeconômico do conjunto de regiões dispostas no território brasileiro. A rede foi oficialmente instituída pela Lei nº. 11.892, de 29 de dezembro de 2008, no âmbito do sistema federal de ensino, como Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica criando os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia - Institutos Federais (BRASIL, 2008).

A iniciativa proporcionou o acolhimento de um público historicamente colocado à margem das políticas de formação para o trabalho, da pesquisa aplicada destinada à elevação do potencial das atividades produtivas locais e da democratização do conhecimento à comunidade, em todas as suas representações (BRASIL, 2007).

Os Institutos Federais foram enquadrados como instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e *multicampi*, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica, nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas, nos termos desta Lei (BRASIL, 2008).

Em Minas Gerais, o Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG) – objeto desta pesquisa - é atualmente constituído pelos seguintes *campi*: Almenara, Araçuaí, Arinos, Diamantina, Avançado Janaúba, Janaúria, Montes Claros, Pirapora, Avançado Porteirinha, Salinas e Teófilo Otoni. Também, conta com a Reitoria e o Centro de Referência em Formação e Educação a Distância em Montes Claros.

A partir da inserção social do IFNMG como instituição promotora da educação em nível básico, profissional e superior, em todas essas regiões e a importância de sua efetividade, esta pesquisa tem como base o seguinte questionamento: como foi o desempenho da execução orçamentária do referido Instituto, no período de 2012 a 2015?

Acredita-se que, a partir desta avaliação, é possível inferir em que medida a execução orçamentária do instituto vai ao encontro de seus objetivos educacionais, traduzindo, na prática, a efetividade das políticas públicas de acesso e permanência no ensino básico, profissional e superior à população atendida.

Este estudo está estruturado em três capítulos. O capítulo 1 apresenta o referencial teórico sobre a administração pública que embasou esta pesquisa, a saber: a educação como função do governo, o financiamento na educação, o planejamento governamental no Brasil, o planejamento orçamentário no Brasil, os instrumentos de planejamento orçamentário, o

planejamento orçamentário na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica, os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e, por fim, uma breve exposição sobre as pesquisas recentes sobre a execução orçamentária em Instituições Educacionais.

O capítulo 2 traz os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa e o capítulo 3 apresenta a análise e discussão dos resultados baseados nos dados tratados em relação ao problema da pesquisa, seguido das considerações finais, que apresentam uma reflexão sobre a execução orçamentária do IFNMG, com base nos estudos teóricos e nos resultados obtidos.

1.1 Objetivos da Pesquisa

1.1.1 Objetivo Geral

Analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG), no período de 2012 a 2015.

1.1.2 Objetivos específicos

- Fazer o levantamento das receitas e das despesas do IFNMG no período de 2012 a 2015;
- Analisar o desempenho das receitas e das despesas do IFNMG no período de 2012 a 2015;
- Descrever o perfil orçamentário das despesas executadas do IFNMG no período de 2012 a 2015;
- Converter os resultados dos balanços públicos em indicadores contábeis de análise.

1.2 Justificativa

Este trabalho está alinhado aos estudos propostos pela linha de pesquisa do Programa de Pós-Graduação em Educação - Mestrado Profissional - PPGED, que tem como objetivo qualificar profissionais nas áreas de Educação e de Gestão de Instituições Educacionais para o aperfeiçoamento de conhecimentos relativos à gestão destas instituições. O problema proposto possui aderência à linha de pesquisa relacionada à Gestão de Instituições Educacionais, consoante aos seus objetivos de analisar a execução orçamentária de uma Instituição Educacional.

Sendo assim, este trabalho se justifica pelas atuais mudanças e novas políticas de expansão e reestruturação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia do País, cuja relevância pode ser percebida nas seguintes instâncias:

- no PPGED: a linha de pesquisa escolhida - Gestão de Instituições Educacionais - tem como foco as pesquisas sobre a gestão de instituições educacionais, considerando a gestão orçamentária, financeira, do conhecimento, da informação, do estabelecimento de contratos, convênios, de projetos, associadas à ética profissional e a tecnologia na gestão educacional. Logo, o problema proposto possui aderência à linha de pesquisa relacionada à Gestão de Instituições Educacionais, consoante aos seus objetivos de analisar a execução orçamentária de uma instituição educacional;
- na perspectiva acadêmica: percebeu-se que, diferentemente de outras abordagens na área da educação já realizadas, as pesquisas sobre a aplicação de recursos públicos envolvendo os Institutos Federais ainda são incipientes, devido à sua recente criação. Quanto ao IFNMG, verificou-se a inexistência de um tratamento acadêmico sobre a execução orçamentária que discuta e apresente seus resultados na perspectiva da efetividade de seus objetivos institucionais e, por conseguinte da execução eficaz da política pública no meio social em que está inserido. Desse modo, a pesquisa visa a verificar a variação no desempenho da gestão orçamentária da Instituição através da análise contábil, com a finalidade de compreender a dinâmica dos seus gastos;
- na perspectiva institucional: entende-se que a execução orçamentária é um assunto que deve ser pauta constante das discussões nas instituições que desejam atingir seus objetivos organizacionais, uma vez que a utilização eficaz dos recursos disponíveis pode garantir o atingimento da sua finalidade.

Sabendo-se que, em geral, a demanda por recursos é maior do que a disponibilidade orçamentária e financeira nas instituições públicas educacionais, evidencia-se a necessidade de maximizar o aproveitamento dos recursos orçamentários disponíveis. Para isso, tornam-se necessários estudos que orientem a Instituição na realização de um planejamento e um acompanhamento constante, aliados aos princípios constitucionais da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia na aplicação dos recursos. Assim, este estudo, tem como proposta descrever o processo de execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, no período de 2012 a 2015, correspondente ao último Plano Plurianual do Governo Federal - PPA Mais Brasil.

Ademais, o presente estudo justifica-se pelo tema ser de relevância às ações cotidianas da gestão orçamentária propriamente dita, na perspectiva da melhoria contínua dos processos gerenciais da Instituição, à medida que pode gerar uma base de informações estruturadas, capazes de dar suporte ao planejamento e à tomada de decisões estratégicas institucionais, bem como atender de forma eficiente às necessidades da região atendida através da promoção do ensino, da pesquisa e da extensão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública

Segundo Matias-Pereira (2010, p.2), a administração pública representa o “conjunto de serviços e entidades encarregados das decisões políticas e legislativas, sendo responsável pela gestão dos bens e interesses públicos e pela efetivação das atividades administrativas no âmbito federal, estadual e municipal”. Sua atuação deve ser efetiva, no sentido de garantir e viabilizar direitos do cidadão reconhecidos pela Constituição, trazendo impactos significativos ao cotidiano de grupos sociais e agentes econômicos. O autor ressalta ainda que a administração pública envolve a interpretação de objetivos, a fim de transformá-los em ação organizacional por meio do planejamento, da organização, da direção e do controle. Num sentido mais amplo, pode ser entendida

como todo o sistema de governo, todo o conjunto de ideias, atitudes, normas, processos, instituições e outras formas de conduta humana, que determinam a forma de distribuir e de exercer a autoridade política e como se atendem aos interesses públicos (MATIAS-PEREIRA, 2012, p.10).

Para Meirelles (2012, p.65), a administração pública “é todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”, sendo este conceito fortemente associado à finalidade precípua do estado em relação aos interesses dos cidadãos.

Já Di Pietro (2008, p. 48), num sentido mais amplo, traz o conceito de administração como uma função que “tanto abrange a atividade superior de planejar, dirigir, comandar, como a atividade subordinada de executar”. Além disso, o autor aponta duas versões para a origem do vocábulo ‘administração’: “Para uns, vem de *ad* (preposição) mais *ministro, as, are* (verbo), que significa servir, executar; para outros, vem de *ad manus trahere*, que envolve a ideia de direção ou gestão” (Di Pietro, 2008, p.48). Em ambos os casos, a administração carrega o entendimento de subordinação e de hierarquia.

Para Gasparini (2012, p.96), o termo administração consiste em “comando, orientação, direção e chefia, ao lado da noção de subordinação e obediência”. A palavra dá a ideia geral de relação hierárquica e de um comportamento dinâmico.

Ainda segundo Di Pietro, são dois os sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão administração pública:

- a) em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; neste sentido, a Administração Pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo ” (DI PIETRO, 2008, p.49).

Assim sendo, pode-se definir a administração pública como a gestão e a execução de serviços por meio do planejamento, organização, direção e controle dos recursos organizacionais, com a finalidade de satisfazer os interesses coletivos e o bem comum.

Diante disso, de acordo com Matias-Pereira (2012), o principal desafio da administração pública no mundo contemporâneo é

promover o desenvolvimento econômico e social sustentável, num ambiente de mudanças de paradigmas, que estão impactando de maneira profunda na sociedade, em especial as áreas econômicas, sociais, ambientais, culturais e tecnológicas. Assim, além da preocupação permanente em elevar o nível do desempenho da gestão pública (disponibilizando cada vez mais bens e serviços, com menos recursos), devem se dedicar uma especial atenção às questões que envolvam a ética, a moral e a transparência na administração pública (MATIAS-PEREIRA, 2012, p.1).

Os princípios da administração pública devem ser compreendidos como regras norteadoras da ação dos agentes públicos, assim obedecem aos princípios previstos no artigo 37 da Constituição Federal de 1988: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, além dos princípios expressos no art. 2º da Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da administração pública federal: razoabilidade, presunção de legitimidade, isonomia ou igual formal, motivação, supremacia do interesse público, autotutela, indisponibilidade do interesse e dos bens públicos e continuidade do serviço público.

A administração pública brasileira tem sido guiada por esses princípios, constituindo um elo entre a sociedade e o Estado, o que permitiu, ao longo desses anos, a atual oportunidade de modernização da democracia.

A partir das escolhas da sociedade, em relação à configuração de Estado que se almeja, são direcionados os limites, as possibilidades, o modelo, as práticas e valores da gestão pública. Assim, a gestão pública traz impacto significativo ao cotidiano de grupos sociais e agentes econômicos, ao aparelhar a ação do Estado com a garantia de direitos, oferta de serviços e a distribuição de recursos (MATIAS-PEREIRA, 2010).

Assim, para cumprir o papel de promover a pessoa humana e o seu desenvolvimento integral em liberdade, o governo e a administração pública necessitam criar

as condições necessárias para garantir os direitos constitucionais dos cidadãos. Um desses direitos, consagrados na Constituição Federal de 1988 e nos estatutos respectivos, é o acesso à educação.

2.2 A educação como função do governo

A educação pode ser entendida como um bem público, um direito básico e universal dos cidadãos, além de ser considerada como um elemento estratégico para o desenvolvimento da nação e de transformação pessoal e social. Neste sentido, a Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu Art. 6º, estabelece a educação como um dos direitos sociais que deve ser garantido a todos os brasileiros e, em seu Art. 205, define suas finalidades, a saber:

a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (BRASIL, 1988).

O direito de todos à educação está estabelecido também na Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), em seu Art.2º, que ratifica o princípio constitucional do acesso e estabelece a educação como um requisito fundamental ao pleno exercício da cidadania.

A educação, dever da família e do Estado, inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho (BRASIL, 1996).

Conforme a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, que atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do Art. 2º, e § 2º, do Art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; são previstas vinte e oito funções¹ de Governo, com suas respectivas subfunções adotadas pela Administração Pública. Destaca-se como uma de suas funções principais a

¹ “Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público. A subfunção representa uma partição da função, visando a agregar determinado subconjunto de despesa do setor público. As subfunções poderão ser combinadas com funções diferentes daquelas a que estejam vinculadas.” (BRASIL, 1999). O uso dessa classificação é obrigatório no âmbito dos Municípios, dos Estados, do Distrito Federal e da União, o que permite a consolidação nacional dos gastos do setor público. A consulta Função e Subfunção apresenta a soma da execução das despesas de transferências de recursos e gastos diretos do governo federal por classificação funcional. Quando o órgão possui mais de uma função típica e suas competências institucionais estejam relacionadas a mais de uma área de despesa, deve-se selecionar a função que tem mais a ver com a ação executada. A subfunção não está relacionada à competência institucional do órgão, mas sim à finalidade da ação governamental em si (BRASIL, 2017).

Educação que, como as demais, tem sua promoção e financiamento vinculados ao papel do Estado. O quadro 1 apresenta o recorte da função educação e suas subfunções:

Quadro 1 - Função Educação e suas Subfunções

FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
12 – Educação	361 – Ensino Fundamental
	362 – Ensino Médio
	363 – Ensino Profissional
	364 – Ensino Superior
	365 – Educação Infantil
	366 – Educação de Jovens e Adultos
	367 – Educação Especial
	368 - Educação Básica

Fonte: Portaria 42/99 - MOG; Portaria 54/11 – SOF, 2017.

Para o poder público, essa competência é distribuída entre as diferentes esferas governamentais, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sob a forma de regime de colaboração (BRASIL, 1988).

A CF/88 define como competência privativa da União legislar sobre as diretrizes e bases da educação nacional (Art. 22, inc. XXIV), além da competência da União, Estados e Distrito Federal, legislar concorrentemente sobre a educação (Art. 24, inciso IX), atribuindo como responsabilidade comum aos entes federados a proposição dos meios de acesso a este direito social (Art. 23, inciso V).

Cada um desses entes federativos possui responsabilidades diferentes quanto ao financiamento, organização e disponibilização de educação nos diferentes níveis: Educação Básica (Educação Infantil, Ensino Fundamental, Ensino Médio) e Educação Superior.

Para evitar que haja acúmulo de esforços nestas áreas, a CF/88 determina qual ente federado deve ter a ação prioritária em cada um dos diferentes níveis de ensino. No quadro 2, são apresentadas as responsabilidades em relação ao nível educacional que compete a cada uma das instâncias de governo, bem como explicitados os percentuais de aplicação dos recursos financeiros oriundos das receitas de impostos arrecadados. Nes quadro, é possível perceber que a Educação Profissional, objeto do presente estudo, é de responsabilidade da União.

Quadro 2 - Responsabilidades de cada ente da Federação na Gestão da Educação Pública

ENTE FEDERADO	RESPONSABILIDADES
----------------------	--------------------------

União	<ul style="list-style-type: none"> • Ensino Superior; • Educação Profissional; • Estabelece regras para a atuação dos Estados e Municípios; • Aplica, anualmente, o mínimo de 18% da receita de impostos.
Estados	<ul style="list-style-type: none"> • Ensino Fundamental; • Ensino Médio; • Deve aplicar no mínimo 25% de suas receitas.
Municípios	<ul style="list-style-type: none"> • Educação Infantil; • Ensino Fundamental; • Deve aplicar no mínimo 25% de suas receitas de impostos e transferências.
Distrito Federal	<ul style="list-style-type: none"> • Acumula as competências estaduais e municipais; • Deve aplicar no mínimo 25% de suas receitas de impostos e transferências.

Fonte: Pacto Federativo do Governo Federal, 2014.

Ainda de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, em seu Art. 55, caberá à União assegurar, anualmente, em seu orçamento geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas. Esta legislação não definiu concretamente a forma de estabelecer o montante de recursos necessários à manutenção e ao desenvolvimento destas instituições, de forma que os recursos recebidos do Ministério da Educação por essas instituições se mostraram insuficientes para a sua manutenção e desenvolvimento.

Conforme demonstrativos das receitas vinculadas em Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE), informados pelo Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) da União, os valores aplicados foram de 25,61%, em 2012; 22,54% em 2013; 23,14%, em 2014 e 22,96% em 2015 (INEP, 2017).

2.3 Financiamento na educação

Para uma melhor compreensão do assunto, destaca-se a definição do financiamento da educação estabelecido pelo Art. 212 da CF/88:

a União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL,1988).

Pode-se assim, afirmar que a União tem cumprido a sua obrigação constitucional quanto à aplicação dos recursos para o financiamento da educação, conforme percentuais já demonstrados.

Vale ressaltar que a educação é parte da política social brasileira, sendo um elemento central de seu componente de promoção e para o cumprimento de sua finalidade, além disso, constitui um programa de oferta de bens e serviços, compreendendo significativa parcela do PIB, que se manifesta objetivamente em ações e programas públicos, mantidos pelo Estado (CASTRO, 2013).

No entanto, após a realização de pesquisas nos demonstrativos de execução orçamentária do Ministério da Educação, pôde-se depreender que a parcela do PIB aplicado em Educação, durante o período estudado, ficou em cerca de 6%.

A CF/88 é a base para o ordenamento legal e institucional do sistema educacional brasileiro. Ela determina a gratuidade do ensino público e a autonomia das universidades; define as condições para a iniciativa privada atuar na área da educação; estabelece o papel a ser desempenhado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios na estrutura da Educação Nacional; vinculação dos recursos financeiros oriundos dos impostos a serem aplicados em educação e estabelece condições restritivas para os recursos públicos se dirigirem às instituições não públicas.

Em relação aos aspectos institucionais, a CF/88 estabelece, em seu Art. 208, que o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

- I - Educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;
- II - Progressiva universalização do ensino médio gratuito;
- III - Atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;
- IV - Educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;
- V - Acesso aos níveis mais elevados de ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;
- VI - Oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;
- VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde (BRASIL, 1988).

A trajetória da organização e gestão do sistema educacional constitui um sistema federativo composto por três subsistemas: federal, estadual e municipal, cada um com responsabilidades diferentes e que devem cooperar entre si.

Atualmente, a gestão do sistema educacional brasileiro é descentralizada. Conforme o Art. 211 da CF/88:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

§ 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios;

§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil.

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio.

§ 4º Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório (BRASIL, 1988).

No que tange à divisão de fontes de recursos e responsabilidades de gastos, a União divide a aplicação de seus recursos na manutenção do sistema federal, na execução de programas próprios e em transferências para os sistemas estaduais e municipais.

A estrutura de financiamento da educação é mista e complexa, com grande parte dos recursos provenientes de fontes do instrumento fiscal. A vinculação de recursos de impostos para a educação é uma das medidas políticas mais importantes, para garantir a disponibilidade de recursos no cumprimento de responsabilidades do poder público. O quadro 3 apresenta a estrutura do financiamento da educação por esfera de governo:

Quadro 3 - Estrutura do financiamento da educação por esfera de governo

(continua)

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
<p>1. ORÇAMENTÁRIOS (Tesouro)</p> <p>- Ordinários do Tesouro; - Vinculação da receita de impostos (18%) para Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE).</p>	<p>1. ORÇAMENTÁRIOS (Tesouro)</p> <p>- Vinculação da receita de impostos (25%) para Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE); - Subvinculação do FUNDEB.</p>	<p>1. ORÇAMENTÁRIOS (Tesouro)</p> <p>- Vinculação da receita de impostos (25%) para Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE); - Subvinculação do FUNDEB.</p>

(conclusão)

UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
<p>2. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</p> <p>- Salário-educação (10% do total);</p>	<p>2. TRANSFERÊNCIAS</p> <p>- Salário-educação (Cota federal);</p>	<p>2. TRANSFERÊNCIAS</p> <p>- Salário-educação (Cota estadual);</p>

- Salário-educação (Federal); - Contribuição sobre o lucro líquido; - Contribuição para a seguridade social; - Receitas brutas de prognósticos.	- Orçamentários da União; - Recursos do FNDE.	- Salário-educação (Cota federal); - Orçamentários do Estado; - Orçamentários da União; - Recursos do FNDE.
3. MISTO Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.	3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL Salário-educação (Estadual).	3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL Salário-educação (Municipal).
4. OUTROS - Operações de crédito; - Renda líquida da Loteria Federal; - Renda de órgãos autônomos; - Outras fontes do FNDE; - Diretamente arrecadados; - Diversos.	4. OUTROS - Diretamente arrecadados; - Operações de crédito; - Diversos.	4. OUTROS - Diretamente arrecadados; - Operações de crédito; - Diversos.

Fonte: Castro, 2013.

De acordo com a Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (LDB), as receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino serão apuradas e publicadas nos balanços do Poder Público e os órgãos fiscalizadores deverão examinar a prestação de contas destes recursos públicos.

Dessa forma, para que os recursos do financiamento da educação possam ser efetivamente cumpridos, é necessário um constante acompanhamento, controle e planejamento do desempenho das ações por parte do Estado e da sociedade, vez que a educação é parte da política social brasileira. Considerando que a educação constitui um sistema de oferta de bens e serviços aos cidadãos, seu efetivo controle tem reflexos no desenvolvimento político e econômico do País.

2.4 O planejamento governamental no Brasil

O planejamento governamental e gestão pública constituem pontos importantes e inseparáveis da atuação dos Estados contemporâneos. De acordo com Albuquerque (2008),

uma das premissas básicas para o planejamento governamental é a busca do desenvolvimento socioeconômico que conduza à melhoria do bem-estar individual e coletivo de uma sociedade.

Segundo Maciel (1989, p.40), o planejamento significa “(...) a ordenação do processo de desenvolvimento. A adoção de um procedimento técnico, contínuo e sistêmico com vistas à tomada de decisões governamentais”. E acrescenta ainda que o planejamento consiste na “(...) escolha racional e democrática do futuro, compatibilizando meios e fins, com as condicionantes de menor custo possível e de máxima eficácia”.

Sob o aspecto funcional, Lucas (2015, p. 29) define o planejamento como

formulação sistemática de um conjunto de decisões, devidamente integradas, de forma a expressar os propósitos de uma empresa ou instituição pública e os meios que serão utilizados para alcançá-los. Sendo assim, o planejamento envolve uma série de aspectos que vão desde a definição de objetivos, a ordenação de recursos humanos e materiais, a determinação dos métodos e formas de organização a serem aplicadas, e o estabelecimento de medidas de tempo, quantidade, qualidade, e localização espacial das atividades entre outras especificações necessárias para canalizar, racionalmente, todas as forças ao seu favor.

Assim, o planejamento governamental tem o papel fundamental para a avaliação dos resultados da administração pública e revela em que medida é possível alcançá-los de maneira efetiva e econômica.

No Brasil, o modelo do atual sistema federal de planejamento governamental brasileiro começou a ser estruturado com a promulgação do Decreto-lei nº 200, que criou o Ministério do Planejamento e Coordenação Geral, conferindo caráter permanente ao órgão central de planejamento. Esse sistema foi regulamentado em 1972, e passou a compreender as atividades de planejamento, orçamentação e modernização administrativa (MATIAS-PEREIRA, 2012).

A partir da Constituição Federal de 1988, foram elaborados os Planos Plurianuais (PPAs), sendo o primeiro instituído para o quinquênio 1991-1995, com revisão no período de 1993/1995; seguido dos seguintes planos: PPA - Plano Brasil em Ação (1996-1999); PPA - Plano Avança Brasil (2000-2003); PPA - Plano Brasil de Todos (2004-2007); PPA - Desenvolvimento do Inclusão Social e Educação de Qualidade (2008-2011); PPA - Mais Brasil (2012-2015) e o PPA - Desenvolvimento, Produtividade e Inclusão Social (2016-2019).

O PPA Mais Brasil (2012-2015), período de planejamento governamental do qual se faz o recorte temporal do presente estudo, tem a concepção do planejamento e foi construído a partir da dimensão estratégica definida pelo governo e organizado conforme os cenários econômico, social, ambiental e regional.

No IFNMG, o programa Educação Profissional e Tecnológica - um dos programas sociais do PPA Mais Brasil - tem o papel de ofertar educação profissional e tecnológica em todos os seus níveis e modalidades. Este programa tem por objetivo formar e qualificar cidadãos, com vistas à atuação profissional nos diversos setores da economia. Foi dada ênfase no desenvolvimento socioeconômico, principalmente local e regional, através dos serviços oferecidos à comunidade escolar e à população em geral, dentro de sua área de abrangência.

As principais metas do Programa para o período 2012-2015 contemplam as seguintes ações: elevar o número de escolas da rede federal de educação profissional e tecnológica; ampliar o número de matrículas da educação profissional e tecnológica; ampliar a oferta de cursos de profissionalização articulados com elevação de escolaridade; e elevar o percentual de matrículas de educação de jovens e adultos na forma integrada à educação profissional. Essas metas estão tratadas no PNE 2011-2020, que demandam a atuação conjunta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (PPA 2012-2015).

2.5 O planejamento orçamentário no Brasil

O arranjo institucional do orçamento público no Brasil, até a década de 1960, caracterizou-se pelo padrão tradicional, no qual as despesas distribuídas pelos diversos órgãos eram classificadas segundo o objeto do gasto, sem mais preocupações com os objetivos e os resultados das ações governamentais (CAVALCANTE, 2006).

O planejamento era desvinculado do processo orçamentário, que era voltado para o controle político dos gastos do governo pelo Legislativo. Este modelo evoluiu em direção a formatos mais modernos de gestão, desde a Lei nº 4.320/1964 - legislação básica contábil-financeira e orçamentária vigente - que introduziu a preocupação com os custos e uma classificação por funções da atuação governamental. Em seguida, o Decreto-lei nº 200/1967, instituiu o orçamento-programa anual como a primeira etapa de um programa plurianual, mas ainda insuficiente para romper com o tradicionalismo do processo orçamentário brasileiro (CORE, 2004).

Por fim, a integração do plano com o orçamento foi corroborada com a Constituição Federal de 1988; assim, outro Estado emergiu a partir deste ponto. Há uma nova correlação de poder entre Executivo, Legislativo e Judiciário. Poucos são os meios do Estado que não passam pelo orçamento, razão pela qual são estabelecidos três orçamentos pela

Constituição – fiscal, de seguridade e de investimentos das estatais –, em cujo capítulo se inclui o PPA, todos sujeitos a um posicionamento amplo do Congresso.

Ademais, pode-se definir que o orçamento público é um instrumento de gestão de grande relevância e, possivelmente, o mais antigo da administração pública, utilizado pelos governos para organizar os seus recursos financeiros.

De acordo com Guerra (2007, p.39), o orçamento público é definido como

um plano de trabalho governamental que determina a política econômico-financeira do Governo, estimando as receitas e fixando as despesas para um determinado período de tempo, promovendo o desenvolvimento econômico-social e o equilíbrio da economia, mediante planejamento, realizado através de planos anuais e plurianuais, instrumentos previstos na Constituição Federal e disciplinados nas Leis nº 4.320/1964 e nº 101/2000.

Andrade (2002) define o orçamento público como a materialização do planejamento do Estado, tanto na manutenção de suas atividades e ações de rotina, quanto na execução de seus projetos, ações com início, meio e fim. É o elo entre o planejamento e as funções executivas da organização.

Para Kohama (2014), orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico.

Já para Bezerra Filho, o orçamento público se constituiu como um instrumento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal em que

[...] são projetados os ingressos e os gastos orçamentários que serão realizados em um determinado período, objetivando a execução dos programas e ações vinculados às políticas, bem como as transferências constitucionais, legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos inerentes às funções e atividades estatais (BEZERRA FILHO, 2012, p.5).

Logo, pode-se reconhecer o orçamento público como um instrumento que apresenta múltiplas funções, sendo a mais clássica delas a função de controle político, que teve início nos primórdios dos Estados Nacionais. Além da função de controle político, o orçamento apresenta outras funções mais contemporâneas, do ponto de vista administrativo, gerencial, contábil e financeiro. O orçamento deve espelhar as políticas públicas, propiciando sua análise pela finalidade dos gastos.

Ainda pode-se classificar a evolução do orçamento público em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno (GIACOMONI, 2010).

Convém ainda destacar que no período de evolução do orçamento tradicional para o orçamento moderno houve o orçamento de desempenho, que é definido por Giacomoni

como “aquele que apresenta os propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, os custos dos programas propostos para atingir aqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa” (GIACOMONI, 2010, p.58).

Posteriormente, foi introduzido orçamento moderno (orçamento-programa) que tinha como finalidade ser uma ferramenta fundamental da administração no processo administrativo no que se refere à programação, à execução e ao controle. Este orçamento-programa é uma ferramenta de planejamento que “permite identificar os programas, os projetos e as atividades que o governo pretende realizar, além dos objetivos, as metas, os custos e os resultados esperados e oferecer maior transparência dos gastos públicos” (BEZERRA FILHO, 2012, p.11).

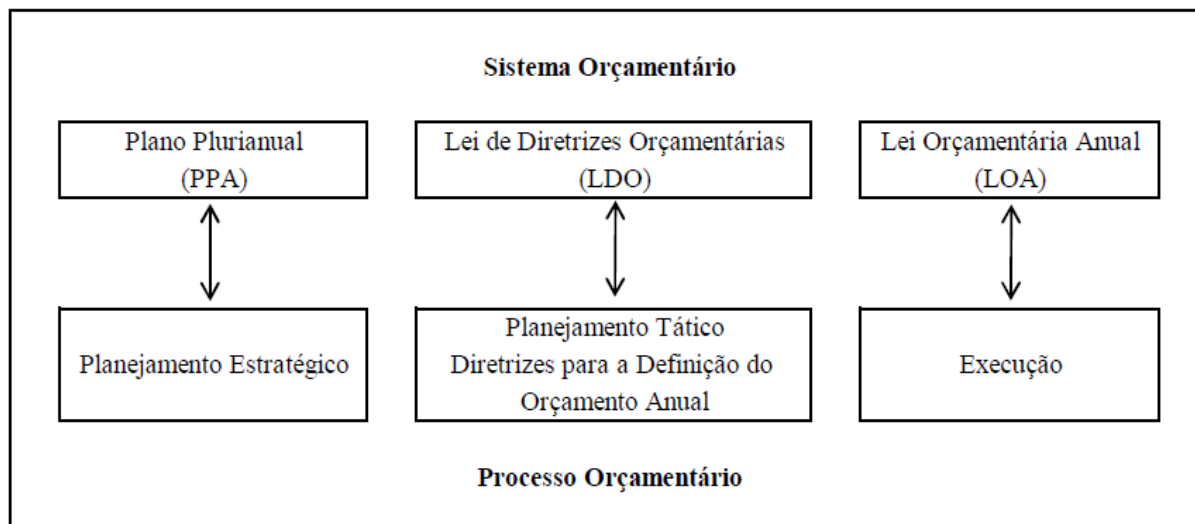
Complementando, o atual modelo orçamentário brasileiro é constituído pelas etapas de fases de elaboração, aprovação, execução e prestação de contas.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu o atual sistema de planejamento e orçamento, em que o planejamento plurianual das políticas públicas se articula com a execução dos orçamentos anuais e com os instrumentos de controle fiscal.

Além disso, as mudanças normativas introduzidas em 1998 através do Decreto Federal nº. 2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, propiciou a integração plano-orçamento por meio de programas formulados com origem em problemas ou demandas da sociedade (BRASIL, 1998).

2.6 Os instrumentos do planejamento orçamentário

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 165, delineou o atual modelo de ciclo orçamentário que determina três instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA. A figura 1 apresenta a interrelação entre o sistema e o processo orçamentário (OLIVEIRA, 2013, p.35):

Figura 1 - Inter-relação entre o Sistema e o Processo Orçamentário

Fonte: Oliveira, 2013.

Segundo Rosa (2011, p.27), “essa estrutura legal tem por objetivo amparar a tarefa do planejamento, com vistas à melhor alocação dos recursos públicos, promovendo a integração entre o planejamento e o orçamento anual”.

O Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, instituído pela Lei nº 10.180/2001, compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos, e de realização de estudos e pesquisas socioeconômicas (Art. 3º) e conforme Art. 2º tem por finalidade:

- I - formular o planejamento estratégico nacional;
- II - formular planos nacionais, setoriais e regionais de desenvolvimento econômico e social;
- III - formular o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais;
- IV - gerenciar o processo de planejamento e orçamento federal;
- V - promover a articulação com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando à compatibilização de normas e tarefas afins aos diversos Sistemas nos planos federal, estadual, distrital e municipal (BRASIL, 2001).

Conforme estabelecido na CF/88, a lei do PPA deve preceder a LDO e a LOA, sendo referência para as mesmas. A LDO, baseada no PPA, deve guiar a construção da LOA e fixar as prioridades de alocação (ROSA, 2011). Os projetos de lei de cada um destes três instrumentos devem ser elaborados e votados de forma integrada e harmoniosa, devendo a Lei Orçamentária Anual respeitar as diretrizes orçamentárias, ambas de acordo com o Plano Plurianual.

Ressalta-se ainda que, de acordo com Guerra (2007), o orçamento é uno, disposto em três instrumentos diferentes que se harmonizam e se integram finalisticamente. A

compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e sua organização, implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado, que tem o objetivo atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas (BRASIL, 2015).

De acordo com Rosa (2011, p. 29), o Plano Plurianual pode ser definido como

um instrumento de planejamento previsto no inciso I do Art. 165 da Constituição Federal de 1988 e, segundo o disposto no parágrafo 1º desse artigo, deverá ser instituído por lei, para um período de quatro anos, a qual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA foi concebido para ser o elemento central do novo sistema de planejamento, orientando os orçamentos anuais, por meio da LDO. A tríade PPA/LDO/LOA forma a base de um sistema integrado de planejamento e orçamento. A formulação desse sistema foi vista pelo constituinte como aperfeiçoamento da estrutura orçamentária do País.

O PPA declara as escolhas pactuadas com a sociedade e contribui para viabilizar os objetivos fundamentais da República. Além disso, organiza a ação de governo na busca de um melhor desempenho da administração pública.

De acordo com Guerra (2007), é o planejamento voltado para a promoção do desenvolvimento econômico, do equilíbrio entre as regiões do País, bem como a estabilidade da moeda, delineando as grandes metas da gestão.

Cabe ressaltar o texto constitucional do Art. 174, que determina para o Estado a função de agente normativo e regulador da atividade econômica. O Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (BRASIL, 1988).

O atual planejamento da atuação governamental, por meio do PPA, tem sua estrutura definida por meio de programas, que

são instrumentos de organização da ação governamental, que articula um conjunto de ações com vistas ao alcance do objetivo nele estabelecido, mantendo articulação e integração com os orçamentos anuais (...) além de proporcionar maior racionalidade e eficiência à administração pública, com enfoque nos resultados e nos benefícios para a sociedade, além da maior transparência na aplicação dos recursos públicos. (ROSA, 2011, p.29 e p.35).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO corresponde a um instrumento de planejamento de curto prazo, característica trazida pela Constituição Federal de 1988. “Representa um avanço constitucional, por se constituir em um instrumento de formalização de políticas públicas” (ROSA, 2011, p.37). Para uma articulação efetiva entre o Plano

Plurianual e os orçamentos anuais, a Constituição previu a LDO, considerada por alguns como a principal inovação do novo sistema de planejamento e orçamento.

Foi criada para assegurar uma função estratégica aos orçamentos, tradicionalmente inerciais, exercida por força da Constituição, conforme Art. 165, parágrafo 2º que prevê: “estabelecer, em conformidade com o PPA, as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as de capital, para o exercício financeiro subsequente” (BRASIL, 1988).

De acordo com o conteúdo constitucional, a LDO é o instrumento norteador da elaboração da LOA na medida em que dispõe, para cada exercício financeiro sobre a Lei do Orçamento, a saber:

- a Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômica-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios da unidade, universalidade e anualidade;
- as prioridades e metas da Administração Pública Federal;
- a estrutura e organização dos orçamentos; as diretrizes para elaboração e execução dos orçamentos da União e suas alterações;
- a dívida pública federal; as despesas da União com pessoal e encargos sociais;
- a política de aplicação dos recursos das agências financeiras oficiais de fomento;
- as alterações na legislação tributária da União e
- a fiscalização pelo Poder Legislativo sobre as obras e os serviços com indícios de irregularidades graves (BRASIL, 2015, p.74).

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO incorporou novas atribuições associadas ao equilíbrio entre receitas e despesas que norteia todo ciclo de alocação dos recursos públicos.

A Lei Orçamentária Anual compreenderá um único orçamento, dividido em orçamento fiscal, orçamento de investimentos das estatais e orçamento da seguridade social.

Para a elaboração da Lei Orçamentária, é necessário observar os princípios orçamentários, já que para a sua execução deverão ser obedecidos os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (ROSA, 2011).

O processo orçamentário é composto pela elaboração, a discussão, a aprovação do projeto de lei de orçamento, sua programação e execução, além do controle e a avaliação da execução.

Já o procedimento para a elaboração do Projeto de Lei do Orçamento Anual é desenvolvido no âmbito do Sistema de Planejamento e de Orçamento Federal, e envolve um conjunto articulado de tarefas complexas e um cronograma gerencial e operacional com especificação de etapas, de produtos e da participação dos agentes. Para nortear o

desenvolvimento do seu processo de trabalho, a Secretaria de Orçamento Federal - SOF utiliza como premissas

- o orçamento visto como instrumento de viabilização do planejamento do Governo; com ênfase na análise da finalidade do gasto da Administração Pública, transformando o orçamento em instrumento efetivo de programação, de modo a possibilitar a implantação da avaliação das ações;
- acompanhamento das despesas que constituem obrigações constitucionais e legais da União, nos termos do art. 9º, § 2º, da LRF;
- o ciclo orçamentário desenvolvido como processo contínuo de análise e decisão ao longo de todo o exercício;
- avaliação da execução orçamentária com o objetivo de subsidiar a elaboração da proposta orçamentária, com base em relatórios gerenciais, conferindo racionalidade ao processo;
- atualização das projeções de receita e de execução das despesas e de elaboração da proposta orçamentária, com o intuito de se atingir as metas fiscais fixadas na LDO e
- elaboração do projeto e execução da LOA, realizadas de modo a evidenciar a transparência da gestão fiscal, permitindo o amplo acesso da sociedade (BRASIL,2015, p.72).

Depois de aprovada e publicada a lei orçamentária nas unidades orçamentárias dos respectivos órgãos e entidades, são realizados os registros dos créditos com suas respectivas dotações orçamentárias, permitindo assim a classificação das contas contábeis orçamentárias próprias. Desse modo, para iniciar a execução orçamentária, execução da receita e da despesa orçamentária, é necessário ajustar a execução do orçamento ao fluxo dos recursos (ROSA, 2011).

Uma vez sancionada a LOA, dá-se a abertura do processo de execução orçamentária, e o sistema pelo qual se efetua a distribuição orçamentária para todos os Órgãos do Governo Federal é o SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

Após a liberação orçamentária, os gestores públicos iniciam a execução dos programas de governo estabelecidos na LDO. Para que isso ocorra, os gestores tomam as decisões gerenciais e elaboram todas as práticas administrativas e operacionais necessárias para a execução dos créditos liberados na LOA, que tem como principal objetivo o atingimento das metas físicas previstas da LDO, em sintonia com o PPA.

Conforme estabelecido no art. 34 da Lei nº 4.320/1964, a execução orçamentária é processada dentro do exercício financeiro que coincidirá com o ano civil. A execução se dá por meio das três fases da despesa, que são: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho de despesa é “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (Brasil, 1964, Art.58). A liquidação da despesa “consiste na verificação do direito adquirido pelo

credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (Brasil, 1964, Art.63). A ordem de pagamento é “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (BRASIL, 1964, Art.64).

Os agentes responsáveis pela execução orçamentária são denominados ordenadores de despesa. Durante a execução orçamentária o ordenador de despesa deve estar comprometido com a compatibilização entre o planejamento e a execução do orçamento. A observância da adequação entre o plano e o orçamento é indicada no Art. 16 da Lei Complementar n°.101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000).

2.7 O planejamento orçamentário na Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica

Cada instituto federal, dentro do sistema orçamentário do Governo Federal, constitui uma unidade orçamentária, dispondo, assim, de orçamento próprio discriminado na Lei Orçamentária Anual.

O Decreto n° 7.313/2010 dispõe sobre os procedimentos orçamentários e financeiros relacionados à autonomia dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e, em seu Art. 4º, diz que na elaboração das propostas orçamentárias anuais dessas instituições, o Ministério da Educação (MEC) deverá observar a matriz de distribuição, para a alocação de recursos destinados às suas despesas.

Desde a criação desses Institutos, a proposta orçamentária tem sido validada pelo Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica – CONIF.²

A elaboração do orçamento de cada um dos Institutos Federais de Educação é feito por uma comissão de membros do Fórum de Planejamento (FORPLAN), um órgão de natureza consultiva e de assessoramento do CONIF.

O FORPLAN, por meio de uma comissão de orçamento, elabora a Matriz Orçamentária para o próximo exercício financeiro, a Matriz CONIF, geralmente no final do primeiro semestre de cada ano, e apresenta ao CONIF para validação. Em seguida, apresenta esta Matriz Orçamentária à Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC) para aprovação final.

² O Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (Conif) é uma instância de discussão, proposição e promoção de políticas de desenvolvimento da formação profissional e tecnológica, pesquisa e inovação. Criado em março de 2009, após a publicação da Lei n° 11.892/2008, o Conif foi consolidado a partir da extinção do Conselho de Dirigentes dos Centros Federais de Educação Tecnológica – Concefet (BRASIL, 2016).

Iniciado em 2010, ano em que a proposta orçamentária foi implementada no âmbito dos Institutos Federais de Educação, o CONIF por meio do FORPLAN, desde então, vem utilizando a mesma metodologia todo ano, com algumas atualizações feitas anualmente, a fim de propor os valores orçamentários que devem ser destinados para cada instituição.

Conforme o Decreto nº 7.313/2010, a matriz de distribuição será elaborada a partir de parâmetros definidos por essa comissão paritária, constituída no âmbito do Ministério da Educação, integrada por membros indicados pelo colegiado de reitores dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia e por aquele Ministério.

A Matriz Orçamentária fundamenta-se do Art. 9º da Lei nº. 11.892/2008, que diz "cada Instituto Federal é organizado em estrutura *multicampi*, com proposta orçamentária anual identificada para cada *campus* e a reitoria, exceto no que diz respeito a pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores". Os valores que representam a execução com as despesas com pessoal no IFNMG são diretamente repassados pelo governo federal mensalmente, de acordo com a sua programação financeira mensal. Isto gera uma dependência da instituição ao governo federal, pois, caso haja a necessidade de aumentar o seu quantitativo de pessoal, a instituição torna-se dependente de uma negociação com o Ministério da Educação para a criação de mais vagas, que devem ser planejadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Assim, caso o IFNMG tenha a necessidade de contratação de servidores para atender as suas demandas, devido ao seu crescimento e a implantação de novas vagas e novos cursos, é indispensável autorização pelo governo federal.

Esta matriz tem por objetivo distribuir os créditos orçamentários para um exercício financeiro específico, deve ser elaborada pelas instituições que compõem a Rede Federal e encaminhada para a SETEC do MEC, para avaliação e aprovação. Após a definição dos limites orçamentários para a composição do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), as unidades de Rede Federal recebem os limites para detalhamento das despesas. Com isso, todos os *campi* devem ter sua proposta orçamentária própria individualizada. A partir desta proposta, o detalhamento das despesas no PLOA é efetuado por Unidade Orçamentária de forma unificada, por Autarquia. A composição e os cálculos que são realizados por meio da Matriz Orçamentária de Custeio e Investimento utiliza em sua composição a classificação seguinte:

Quadro 4 - Blocos utilizados para a composição e cálculo da Matriz CONIF/SETEC

BLOCOS	DESCRIÇÃO
Instituições com mais de 5 anos de	instituições existentes antes da criação da Rede Federal

funcionamento (Pré-expansão)	(CEFETs, Escolas Agrotécnicas e Escolas Vinculadas) e os <i>campi</i> da Expansão, Fases 1 e 2, com funcionamento superior a 5 anos.
Instituições com menos de 5 anos de funcionamento (Expansão)	instituições criadas a partir da Lei nº 11.892/2008, que instituiu a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica.
Reitoria	unidade gestora central dos Institutos, ou seja, o órgão executivo central de uma estrutura de <i>multicampi</i> .
Educação a distância	modalidade de ensino a distância foi estabelecida como meta para implantação na rede de ensino dos Institutos Federais.
Assistência Estudantil	assistência aos estudantes dos cursos presenciais e a distância, assim como, os alunos em regime de internato pleno (RIP).
Pesquisa aplicada, inovação e extensão tecnológica	Representam as ações de pesquisa, inovação e de extensão desenvolvidas na rede de ensino dos Institutos Federais.

Fonte: adaptado da nota técnica nº 32/2016/GAB/SETEC, 2016.

Além desses blocos, são utilizadas as matrículas dos estudantes dos cursos de nível médio, técnico, tecnológico, graduação, *lato sensu*, *stricto sensu*, cursos de formação inicial e continuada (FIC) e cursos de educação a distância (EAD), por *campus*, de cada instituição da Rede Federal. Não são consideradas as matrículas de alunos associados a programas que recebem recursos próprios e de cursos pagos.

Os dados utilizados para a composição do cálculo consideram os períodos do segundo semestre do ano (n-2) e o primeiro semestre do ano (n-1), considerando que o ano de referência é “n”, além do IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo), IDH (Índice de Desenvolvimento Humano), categoria dos *campi* e tipo e pesos dos cursos.

A Matriz CONIF, embora discrimine a quantidade de alunos por nível de ensino, não utiliza pesos para cada nível; utiliza a matrícula equalizada para determinar o valor do orçamento a ser concedido. A matrícula equalizada é o produto do número de matrículas pelos respectivos pesos. Cada aluno dos diversos níveis de ensino considerados de custo baixo, recebe peso igual a 1. Para o custo médio, o peso é de 1,75; para o custo alto, 2,5; curso na área agropecuária possui peso 1,5 e aluno RIP (Regime de Internato Pleno) possuem peso 3,75.

A Reitoria do IFNMG é o órgão responsável pela gestão e repasse dos recursos aos *campi*. É importante esclarecer que, dos valores para os investimentos para cada *campus* e

para a Reitoria são discutidos e aprovados no âmbito do Colégio de Dirigentes, órgão superior de caráter consultivo do Instituto. Os limites para a execução orçamentária e financeira são disponibilizados, parcialmente, conforme cronograma de desembolso do Poder Executivo ao longo do exercício financeiro.

2.8 Os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia

Pela Lei nº 6.545, de 30 de junho de 1978, as Escolas Técnicas presentes nos estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro foram transformadas em Centros Federais de Educação Tecnológica - CEFETs, com a finalidade de oferecimento de educação tecnológica, em nível também superior de graduação, pós-graduação e licenciatura para a formação de professores visando o ensino técnico e tecnológico. A partir daí, a Rede Federal de Educação profissional toma forma, ao longo da história da educação nacional.

Com a publicação da Lei nº 11.195, de 18 de novembro de 2005, houve uma nova redação ao §5º do Art. 3º da Lei nº 8.948 de 8 de dezembro de 1994, para que fossem realizadas ações de expansão da oferta de educação profissional e tecnológica, possibilitando que o Estado implantasse novamente novas unidades de ensino técnico e/ou agrotécnico sob a sua coordenação.

Em 24 de abril de 2007 foi publicado o Decreto Federal nº 6.095 estabelecendo diretrizes para o processo de integração das instituições federais de ensino técnico para a constituição dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, conforme mostra o Art. 1º deste decreto: “O Ministério da Educação estimulará o processo de reorganização das instituições federais de educação profissional e tecnológica, a fim de que atuem de forma integrada regionalmente, nos termos deste Decreto” (BRASIL, 2007).

A implantação dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFETs), constituiu-se em uma das ações de maior destaque do Plano de Desenvolvimento da Educação (PDE), à medida que tornaria mais substantiva a contribuição da Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica ao desenvolvimento socioeconômico do conjunto de regiões dispostas no território brasileiro, a partir do acolhimento de um público historicamente colocado à margem das políticas de formação para o trabalho, da pesquisa aplicada destinada à elevação do potencial das atividades produtivas locais e da democratização do conhecimento à comunidade em todas as suas representações (BRASIL, 2007).

A rede foi oficialmente instituída pela Lei nº. 11.892, de 29 de dezembro de 2008, no âmbito do sistema federal de ensino, como Rede Federal de Educação Profissional,

Científica e Tecnológica, criando os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia. Além dessas instituições, ainda continuaram pertencendo à rede a Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), os Centros Federais de Educação Tecnológica Celso Suckow da Fonseca, no Rio de Janeiro (CEFET/RJ) e Minas Gerais (CEFET/MG), as Escolas Técnicas Vinculadas às Universidades Federais e o Colégio Pedro II (BRASIL, 2008).

Os Institutos Federais foram enquadrados como instituições de educação superior, básica e profissional, pluricurriculares e *multicampi*, especializados na oferta de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades de ensino, com base na conjugação de conhecimentos técnicos e tecnológicos com as suas práticas pedagógicas, nos termos desta Lei (BRASIL, 2008).

Diante deste cenário, os Institutos Federais passaram a atuar em um novo arranjo, assumindo uma estrutura em rede, na qual diversas organizações de ensino são integradas sistemicamente através de um núcleo central, de âmbito nacional, através da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC), do MEC, e no espaço regional, os vários *campi*, através de uma Reitoria (FERNANDES, 2009).

A Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008, determina, no *caput* dos seus artigos 9º e 11, respectivamente, que “cada Instituto Federal é organizado em estrutura *multicampi*, com proposta orçamentária anual identificada para cada *campus* e a reitoria, excetuando no que diz respeito a pessoal, encargos sociais e benefícios aos servidores” e que “os Institutos Federais terão como órgão executivo a reitoria, composta por 1 (um) Reitor e 5 (cinco) Pró-reitores”, sendo os *campi* que lhe compõem dirigidos por Diretores-Gerais, nomeados pelo Reitor.

À Reitoria, órgão executivo superior de um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia compete "a administração, coordenação e supervisão das atividades da autarquia" (BRASIL, 2017, p.5).

Para que isso ocorra, é necessária uma estrutura que reúna um gabinete e órgãos de assessoramento para assistência imediata ao Reitor, além de unidades administrativas que auxiliem nas atividades vinculadas aos órgãos afins dos *campi*. Assim, a estrutura que compreende as cinco pró-reitorias previstas na legislação, cujas atuações são requeridas para as principais áreas de estrutura e funcionamento do IFNMG, são: ensino; pesquisa e inovação; extensão; desenvolvimento institucional; e planejamento e administração.

Além disso, o IFNMG conta com cinco Diretorias Sistêmicas, nas seguintes áreas: apoio às atividades estudantis e comunitárias, gestão da tecnologia da informação, gestão de pessoas e educação a distância (Brasil, 2017). As finalidades e características do IFNMG,

como Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia estão delimitadas na Lei nº 11.892, de 29 de Dezembro de 2008, que conforme seu Art.6º estão assim descritas:

- I - Ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades;
- II - Desenvolver a educação profissional e tecnológica como processo educativo e investigativo de geração e adaptação de soluções técnicas e tecnológicas às demandas sociais e peculiaridades regionais;
- III - Promover a integração e a verticalização da educação básica à educação profissional e educação superior;
- IV - Orientar sua oferta formativa em benefício da consolidação e fortalecimento dos arranjos produtivos, sociais e culturais locais;
- V - Constituir-se em centro de excelência na oferta do ensino de ciências, em geral, e de ciências aplicadas;
- VI - Qualificar-se como centro de referência no apoio à oferta do ensino de ciências nas instituições públicas de ensino, oferecendo capacitação técnica e atualização pedagógica aos docentes das redes públicas de ensino;
- VII - Desenvolver programas de extensão e de divulgação científica e tecnológica;
- VIII - Realizar e estimular a pesquisa aplicada, a produção cultural, o empreendedorismo, o cooperativismo e o desenvolvimento científico e tecnológico;
- IX - Promover a produção, o desenvolvimento e a transferência de tecnologias sociais, notadamente as voltadas à preservação do meio ambiente.

Nesse contexto, os Institutos Federais têm a responsabilidade de ensino, pesquisa e extensão assim como nas universidades; entretanto, deverão atender às diversas modalidades e níveis de ensino, mantendo os cursos técnicos, contribuindo para o desenvolvimento socioeconômico local e regional. Além disso, como é organizado em estrutura *multicampi*, tem o objetivo de atender à sua função social, através de uma política acadêmica que assegure em cada exercício, as seguintes condições: o mínimo de 50% das vagas em cursos técnicos, em sua maioria na forma integrada com o ensino médio; no mínimo, 20% das vagas em graduações tecnológicas, podendo ainda disponibilizar especializações, mestrados profissionais e doutorados voltados principalmente para a pesquisa aplicada de inovação tecnológica.

2.9 Pesquisas relacionadas à execução orçamentária em instituições educacionais

Foi realizada uma busca por produções acadêmicas sobre o tema - execução orçamentária em Instituições Educacionais - através de artigos, dissertações e teses, delimitados a partir do ano de 2012, período que abrange o início do período do objeto da pesquisa e correspondente ao último Plano Plurianual do Governo Federal finalizado. A seleção ocorreu no portal de periódicos da Capes, *Scielo* e Repositórios Institucionais das universidades, com os termos "Execução orçamentária", "Planejamento Orçamentário" e "Orçamento em Ifes". A partir daí, foram selecionadas duas teses, seis dissertações e seis

artigos para a construção do estudo desta seção. Na sequência, são apresentadas discussões sobre os resultados destas pesquisas, considerados relevantes e relacionados com o objeto do presente estudo.

Valmorbida *et al* (2012) demonstraram que, com o excessivo número de indicadores destinados à avaliação do controle orçamentário, existe mais atenção no controle dos valores gastos que na qualidade do gasto, o que poderia ser mais efetivo se avaliado nas fases de planejamento e execução orçamentária. Segundo os autores, somente o uso dos relatórios contábeis não são suficientes para garantir a gestão eficaz e eficiente dos recursos públicos, em virtude da restrição orçamentária a que são submetidas as instituições públicas educacionais.

Conforme Milioni *et al* (2015), em estudo realizado sobre o orçamento de uma instituição pública federal de ensino superior, no período de 2010 a 2013, verificou-se que o orçamento total da universidade, 87% foi destinado para as despesas de pessoal, restando 10,42% para custeio e 1,71% para investimento.

Para Neves *et al* (2014), os atrasos na liberação dos recursos influenciaram consideravelmente a execução orçamentária e física das ações da Instituição, e as fragilidades na metodologia para definição da previsão das metas físicas e orçamentárias produziram certa dificuldade na execução.

Medeiros *et al* (2014), apresentaram que o percentual de investimento nas instituições são inexpressivos se comparados ao montante dos gastos, mas, a exemplo das despesas correntes, se assemelharam em termos percentuais. Também, os recursos com investimentos são baixos frente ao montante orçamentário destinado às Universidades, vez que as despesas com pessoal e demais despesas correntes são comprometidas pelas vias contratuais e tendem a crescer exponencialmente.

Já de acordo com Caliman (2014, p.103),

o orçamento pode ser considerado uma ótima ferramenta para a gestão, mas, muitas vezes, perde suas contribuições quando é aplicado em organizações não tradicionais, como universidades. As características destas organizações exigem ajustes no modelo e na condução do processo orçamentário em organizações públicas que supera a alçada das organizações universitárias. Por envolver várias instâncias (especialmente externas, como o Governo) na definição do orçamento da IFES, esta acaba por ter sua autonomia de gestão muito limitada, inibindo a efetividade do orçamento e, por consequência, sua capacidade de institucionalização. Este processo acaba assumindo um papel simbólico nestas organizações.

Após o estudo desses artigos e dissertações selecionados, verificou-se que o planejamento, o acompanhamento, o controle e a avaliação são instrumentos essenciais para que se realize a gestão dos recursos destinados às instituições públicas federais.

Percebeu-se que diferentemente de outras abordagens na área de educação já realizadas, quando comparadas às Universidades Federais, as pesquisas sobre a aplicação de recursos públicos envolvendo os Institutos Federais de Educação são ainda muito incipientes, provavelmente pelo fato de os institutos federais serem instituições criadas recentemente.

Considera-se que a utilização dos recursos públicos deve sempre buscar a eficiência dos serviços prestados com a diminuição dos gastos públicos. Também, vale considerar que o orçamento público assume papel de ferramenta gerencial com enorme potencial de transformação qualitativa na gestão pública que, no âmbito desta pesquisa, tem o IFNMG como instituição a ser analisada.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, são apresentadas as informações acerca da classificação deste estudo quanto aos fins, aos meios, à coleta de dados, ao tratamento de dados e ao cenário e objeto desta pesquisa.

3.1 Quanto aos fins

A presente pesquisa classifica-se como exploratória e descritiva. A pesquisa exploratória procura entender e identificar as características e os objetivos do contexto, a fim de construir indicadores que consigam medir o desempenho (VIEIRA, 2002).

Também é classificada como descritiva, pois realizou o estudo, o registro, a análise e interpretação dos fatos observados em relação ao processo de execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, no período de 2012 a 2015, correspondente ao último Plano Plurianual do Governo Federal - PPA Mais Brasil.

3.2 Quanto aos meios

Em se tratando dos meios, o presente estudo utilizou a pesquisa bibliográfica e documental. O embasamento teórico foi desenvolvido a partir da pesquisa bibliográfica de artigos, dissertações, teses, legislações e demais obras afins, pesquisados em forma física e eletrônica, para a orientação e o delineamento da pesquisa.

A pesquisa também pode ser classificada como documental, pois realizou o levantamento de dados em locais onde os fenômenos ocorreram, a partir dos documentos conservados no interior de órgãos públicos ou privados, ou sob a guarda de pessoas, tais como registros, regulamentos, legislações pertinentes, ofícios e fotografias, entre outros (VERGARA, 2013).

Para Lakatos e Marconi (2010), a pesquisa documental é uma fonte de coleta de dados restrita a documentos, escritos ou não, podendo ser realizadas no momento em que o fato ou o fenômeno ocorre, ou depois. Nesta pesquisa, os documentos utilizados foram: estatutos, regimentos, balanços públicos, legislações e outros documentos inerentes aos planos e ações do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais quanto ao processo de gestão orçamentária.

3.3 Quanto à coleta de dados

Segundo Lakatos e Marconi (2010, p.149), a coleta de dados é "a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta dos dados previstos".

O levantamento de dados foi realizado através da pesquisa documental, utilizando-se de consultas ao SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, ao SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento, que é disponibilizado pelo Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, assim como aos Relatórios de Gestão do IFNMG, correspondentes aos anos de 2012 a 2015, que contemplam dados referentes à execução orçamentária da referida Instituição.

3.4 Quanto ao tratamento de dados

Após a coleta de dados, ocorreu o tratamento de dados, envolvendo os procedimentos de análise e interpretação. Segundo Gil (2008), estes dois processos são estreitamente relacionados, apesar de conceitualmente distintos:

a análise tem como objetivo organizar e sumarizar os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para a investigação. Já a interpretação tem como objetivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante sua ligação a outros conhecimentos anteriormente obtidos (GIL, 2008, p.156).

Assim, a partir da análise da execução orçamentária e dos cálculos dos indicadores contábeis dos balanços públicos, foram elaborados tabelas e gráficos, objetivando a apuração e interpretação dos dados obtidos.

Neste estudo, são observados os efeitos da inflação através do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), considerando a inflação oficial do País no período, no que se refere à atualização dos valores originários, corrigidos até dezembro de 2015, último ano da análise do período estudado.

A análise do desempenho da execução orçamentária do IFNMG, no período de 2012 a 2015, ocorreu através do levantamento e análise das receitas e despesas constantes do balanço financeiro; da descrição do perfil orçamentário das despesas executadas, da conversão

dos resultados dos balanços públicos em indicadores contábeis de análise, e através da aplicação das técnicas de análise vertical³ e horizontal⁴.

Com os dados brutos obtidos dos balanços públicos, as informações foram extraídas e tabuladas em planilhas eletrônicas, a fim de apurar os quocientes da análise desses balanços, a evolução dos itens patrimoniais ao longo do período de estudo, bem como elaborar gráficos que evidenciassem as variações.

Os indicadores são importantes instrumentos para o controle de gestão e análise da eficiência e eficácia na administração pública, porque permitem comparar situações entre instituições ou períodos diferentes de uma mesma instituição, podendo-se fazer inferências ao observar as modificações ocorridas na análise comparativa.

Conforme Matarazzo (2003, p. 147), "os indicadores contábeis estabelecem a relação entre contas ou grupo de contas das demonstrações financeiras, que visam a evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira de uma empresa", permitindo assim a análise e interpretação dos balanços de uma instituição. O que é importante não é exatamente a quantidade de índices, mas um conjunto dos mesmos que permita entender como está a situação da instituição.

A análise e interpretação dos balanços públicos permite aos gestores o acesso a dados relevantes sobre a situação econômico-financeira da instituição que administram, facilitando a tomada de decisões, conforme exposto no quadro 5:

Quadro 5- Indicadores de análise da execução orçamentária

(continua)

INDICADORES	FÓRMULAS
Quocientes do Balanço Orçamentário	
Quociente da Execução da Despesa: demonstra quanto da dotação atualizada foi utilizada em despesa empenhada.	$\frac{\text{Despesas Empenhadas}}{\text{Dotação Atualizada}}$
Quociente do Resultado Orçamentário: demonstra quanto da receita realizada foi utilizada para cobertura da despesa empenhada.	$\frac{\text{Receitas Realizadas}}{\text{Despesas Empenhadas}}$

(conclusão)

Quocientes do Balanço Financeiro	
Quociente da Execução Orçamentária: demonstra	$\frac{\text{Receita Orçamentária}}{\text{Despesas Empenhadas}}$

³ Para Matarazzo (2003, p. 249), o objetivo da análise vertical é “mostrar a importância de cada conta em relação à demonstração financeira a que pertence e, através da comparação com padrões do ramo ou com percentuais da própria empresa em anos anteriores, permite-se inferir a existência de itens de proporções normais.”

⁴ A análise horizontal baseia-se na evolução de cada conta de uma série de demonstrações financeiras em relação à demonstração anterior e/ou em relação à demonstração financeira básica, geralmente a mais antiga. (MATARAZZO, 2003).

quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária.	Despesa Orçamentária
Quociente do Resultado da Execução Financeira: demonstra o somatório da receita (orçamentária e extraorçamentária), em relação ao somatório da despesa (orçamentária e extraorçamentária).	$\frac{\text{Receita (Orçamentária + Extraorçamentária)}}{\text{Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária)}}$
Quocientes do Balanço Patrimonial	
Quociente do Resultado Patrimonial: demonstra o somatório do ativo total, em comparação com o somatório do passivo total.	$\frac{\text{Ativo Total}}{\text{Passivo Total}}$
Quociente da Situação Financeira: demonstra o resultado da movimentação financeira de curto prazo, em relação à soma das obrigações financeiras exigíveis no curto prazo.	$\frac{\text{Ativo Financeiro}}{\text{Passivo Financeiro}}$
Quociente da Demonstração das Variações Patrimoniais	
Quociente dos Ganhos e Perdas de Ativos: demonstra quanto as variações patrimoniais aumentativas ⁵ obtidas com a valorização dos ganhos com os ativos representam em relação às variações patrimoniais diminutivas ⁶ oriundas da desvalorização e perdas de ativo.	$\frac{\text{Valorização e Ganhos com Ativos}}{\text{Desvalorização e Perdas com Ativos}}$
Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais: demonstra o resultado patrimonial do exercício.	$\frac{\text{Variações Patrimoniais Aumentativas}}{\text{Variações Patrimoniais Diminutivas}}$

Fonte: adaptado de Kohama, 2015.

3.5 Quanto ao cenário e objeto da pesquisa

O cenário da pesquisa foi o Instituto Federal do Norte de Minas (IFNMG) que atualmente é constituído pelos seguintes *campi*: Almenara, Araçuaí, Arinos, Diamantina, Avançado Janaúba, Januária, Montes Claros, Pirapora, Avançado Porteirinha, Salinas e Teófilo Otoni, além da Reitoria e do Centro de Referência em Formação e Educação a Distância em Montes Claros. Desse modo, o Instituto está voltado a atender a população de 4 mesorregiões do Estado de Minas Gerais que compreendem o Norte, o Noroeste, o Jequitinhonha e o Vale do Mucuri, com uma população de cerca de 2.950.882 habitantes, abrangendo cerca de 172 municípios (BRASIL, 2016).

⁵ As variações patrimoniais aumentativas " são as que refletem de forma ativa as alterações dos elementos do patrimônio público, de vez que aumentam o patrimônio líquido" (KOHAMA, 2015, p.175).

⁶ As variações patrimoniais diminutivas " são as que refletem de forma passiva as alterações dos elementos do patrimônio público, pois diminuem o patrimônio líquido" (KOHAMA, 2015, p.175).

O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais é “vinculado ao Ministério da Educação e possui natureza jurídica de autarquia, sendo detentor de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar” (BRASIL, 2017, p.5).

Além disso, possui as seguintes finalidades e características:

- I – ofertar educação profissional e tecnológica, em todos os seus níveis e modalidades;
- II – desenvolver a educação profissional e a tecnológica;
- III – promover a integração e a verticalização da educação básica à educação profissional e à educação superior;
- IV – orientar sua oferta formativa em benefício da consolidação e fortalecimento dos arranjos produtivos, sociais e culturais locais;
- V – constituir-se em centro de excelência na oferta do ensino de ciências, em geral, e de ciências aplicadas;
- VI – qualificar-se como centro de referência no apoio à oferta do ensino de ciências nas instituições públicas de ensino;
- VII – desenvolver programas de extensão e de divulgação científica e tecnológica;
- VIII – realizar e estimular a pesquisa aplicada, a produção cultural, o empreendedorismo, o cooperativismo e o desenvolvimento científico e tecnológico;
- e
- IX – promover a produção, o desenvolvimento e a transferência de tecnologias sociais, notadamente as voltadas à preservação do meio ambiente. (art.4º, ESTATUTO IFNMG, p.8-9).

O objeto desta pesquisa consiste na análise do desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, no período de 2012 a 2015.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após a exposição do referencial teórico e dos procedimentos metodológicos, este capítulo contempla a análise e interpretação dos dados da pesquisa, estruturados a partir dos seguintes temas: a composição do orçamento do IFNMG, a execução orçamentária do IFNMG, os principais programas orçamentários do IFNMG, o perfil orçamentário das despesas executadas e a análise da execução orçamentária através dos indicadores contábeis, classificados em resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais.

O levantamento de dados foi realizado através da pesquisa documental, utilizando-se de consultas ao SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, ao SIOP - Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento e aos Relatórios de Gestão, dos anos de 2012 a 2015, que abrange os dados referentes à execução orçamentária da Instituição pesquisada.

4.1 A composição do orçamento do IFNMG

O orçamento do IFNMG é elaborado em conformidade com os objetivos estabelecidos nos três instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual - PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA, que corresponde ao atual modelo do ciclo orçamentário delineado pela CF/88.

Seu orçamento é composto por recursos orçamentários do Tesouro, através dos valores previstos no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), efetivados pela Lei Orçamentária Anual (LOA) e ao longo do exercício orçamentário. Estes valores poderão ser alterados através de termos de execução descentralizada⁷, créditos adicionais⁸ e pelos recursos dire-

⁷ O Termo de Execução Descentralizada é definido no Decreto nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013, como “instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática” (BRASIL, 2013).

⁸ Os créditos adicionais são classificados em:

" a) créditos especiais: destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, devendo ser autorizados por lei. Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente;
b) créditos extraordinários: destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, conforme art. 167 da CF. Na União, serão abertos por medida provisória. Os créditos extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados;
c) créditos suplementares: destinados a reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares, limitados a determinado valor ou percentual, sem a necessidade de submissão ao Poder Legislativo. Os créditos suplementares terão vigência no exercício em que forem abertos (BRASIL, 2015, p.93-94).

tamente arrecadados pelo IFNMG, tais como: taxas de inscrição em concursos públicos e processos seletivos, valores de multa e juros contratuais, locação para utilização de áreas públicas por terceiros (BRASIL, 2015).

O órgão representativo da Rede a qual o IFNMG integra é o CONIF, que anualmente pleiteia o valor necessário para custear o próximo ano de atividade dos institutos federais, através da Secretaria de Ciência e Tecnologia do MEC. Esse montante é calculado a partir do orçamento do ano corrente, ajustado pela inflação acumulada no ano e algumas projeções de crescimento, cálculos estes baseados em critérios técnicos. Depois de definido o orçamento destinado à Rede, inicia-se o trabalho interno de rateio deste recurso. Entre os IFETs, a distribuição financeira é proporcional ao tamanho das unidades e decidida a partir de critérios como: unidades com mais de 5 anos de funcionamento (pré-expansão); unidades com menos de 5 anos de funcionamento (expansão); pólos de educação a distância; atendimento à assistência estudantil e demandas da pesquisa aplicada, inovação e extensão tecnológica. Além destes, há outros critérios, tais como a quantidade de matrículas dos estudantes dos cursos de nível médio, técnico, tecnológico, graduação, *lato sensu*, *stricto sensu*, cursos de formação inicial e continuada (FIC) e cursos de educação a distância (EAD), por *campus*. Não são consideradas as matrículas de alunos associados a programas que recebem recursos próprios e de cursos pagos (BRASIL, 2010).

Dessa forma, o Ministério da Educação é o principal mantenedor da Instituição cujos recursos são provenientes da arrecadação de impostos realizados pelo Governo Federal (sua principal forma de obtenção de recursos). Apesar de haver alternativas autônomas de captação de recursos desenvolvidas por cada Instituição, somente uma pequena parcela dos recursos é derivada de receitas próprias. O financiamento para a educação é estabelecido em lei para todas as esferas de governo e corresponde a um percentual da receita de impostos e transferências, que estão estabelecidos no Art. 212 da CF/88.

Como se verifica no procedimento de financiamentos das instituições federais de ensino, seus gastos de manutenção e funcionamento são sustentados pelo Governo Federal. Assim, os seus investimentos estão diretamente ligados ao direcionamento de recursos que a União faz ao Ministério da Educação. Logo, as metas de investimentos das instituições federais de educação estão diretamente ligados aos valores que a Lei de Diretrizes Orçamentárias destinar ao Ministério da Educação.

Ainda cabe ressaltar que os recursos planejados e programados pela Lei Orçamentária Anual não são necessariamente garantidos, vez que estão vinculados ao equilíbrio da relação entre a receita e a despesa, ou seja, caso a arrecadação for menor que o

previamente planejado, o Governo Federal pode adotar medidas de contingenciamento financeiro, a fim de garantir o equilíbrio fiscal.

4.2 A execução orçamentária do IFNMG

De acordo com o art. 75, da Lei nº. 4.320/64, o controle da execução orçamentária compreende

- a) legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- b) a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos e;
- c) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços (BRASIL, 1964).

Uma vez sancionada a LOA, pelo Presidente da República, inicia-se a execução orçamentária. No entanto, a liberação do orçamento aos Ministérios e às suas unidades acontece somente após a sua publicação no Diário Oficial. Se, por algum motivo, a LOA não for publicada até o início do exercício, a execução se dará conforme as normas estabelecidas na LDO. Neste caso, a execução se dará até que a LOA seja publicada na forma de 1/12 avos referentes às despesas correntes. As despesas de capital só terão início após a publicação da referida Lei.

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é o sistema pelo qual se efetua a distribuição orçamentária para todos os órgãos do Governo Federal. Dessa forma, pode-se definir a execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos constantes na LOA.

Após a liberação orçamentária, os gestores públicos iniciam a execução dos programas de governo estabelecidos na LDO. Para que isso ocorra, os gestores tomam as decisões gerenciais e elaboram todas as práticas administrativas e operacionais necessárias para a execução dos créditos liberados na LOA, que tem como principal objetivo o atingimento das metas físicas previstas da LDO, em sintonia com o PPA. Conforme estabelecido no Art. 34 da Lei nº 4.320/1964, a execução orçamentária é processada dentro do exercício financeiro que coincidirá com o ano civil.

A Reitoria do IFNMG é o órgão responsável pela gestão e repasse dos recursos orçamentários aos *campi*. Os limites para a execução orçamentária e financeira são

disponibilizados, parcialmente, conforme cronograma de desembolso⁹ do Poder Executivo, ao longo do exercício financeiro.

A sua gestão orçamentária e financeira é de responsabilidade da Diretoria de Planejamento Orçamentário, vinculada à Pró-reitoria de Administração. Nos *campi*, esta tarefa cabe à Diretoria de Administração e Planejamento, com o apoio administrativo e operacional da Coordenação de Execução Orçamentária e Financeira.

A seguir, na tabela 1, são demonstrados os dados da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, no período de 2012 a 2015. Para isso, foram apresentados os valores do Projeto de Lei (PLOA), dotação inicial (LOA) e dotação atual, considerados como o planejamento orçamentário e a execução orçamentária propriamente dita, que se dá por meio das três fases da despesa: empenho, liquidação e pagamento.

Tabela 1- Valores planejados e executados do IFNMG no período de 2012 a 2015 (*)

		PERÍODO ANALISADO			
		2012	2013	2014	2015
PLANEJADO	Projeto de Lei	118.968.670,77	129.928.124,18	180.377.069,29	190.259.645,00
	Dotação Inicial	121.212.808,81	130.177.576,00	181.613.602,10	234.771.645,00
	Dotação Atual	157.797.782,08	171.044.580,43	223.398.951,19	253.052.146,00
EXECUTADO	Empenhado	134.618.201,58	155.549.545,93	185.727.633,89	188.080.842,83
	Liquidado	108.256.831,53	125.952.146,32	154.721.704,11	166.146.093,39
	Pago	107.610.509,66	124.309.886,93	152.994.573,98	160.110.428,81

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015¹⁰.

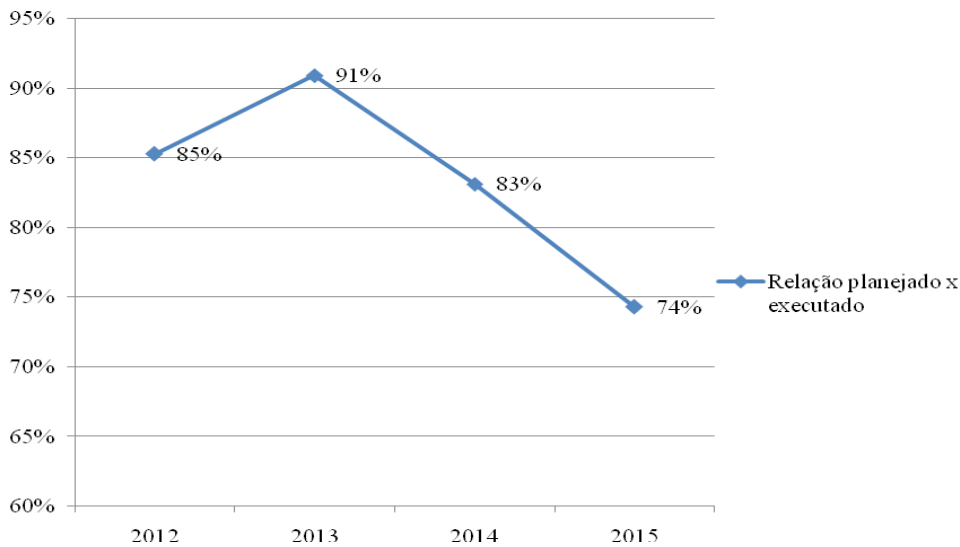
Nota-se, através da análise desses dados, que o IFNMG teve aumento no seu orçamento, de 2012 a 2015. A evolução nos valores planejados (projeto de lei) foi de 60%, mas nos valores executados (empenhado) foi de 39%. Durante todo o período analisado, observa-se uma evolução dos valores executados no orçamento da Instituição.

A análise da evolução da relação entre os valores planejados e os executados também é demonstrada no gráfico 1.

Gráfico 1- Evolução dos valores planejados e executados do IFNMG, no período de 2012 a 2015

⁹ Programação de utilização de recursos realizada pelos órgãos setoriais do sistema de programação financeira, mediante previsão efetuada pelas Unidades Orçamentárias, que evidencia as necessidades para o desenvolvimento dos respectivos programas, em paralelo com o esperado comportamento da receita do Tesouro (ENAP, 2003).

¹⁰ Os índices de correção utilizados para a correção das tabelas foram pesquisados no Banco Central do Brasil, conforme: 2012, com 32,01%; 2013, com 24,73% e 2014, com 17,77% (BCB, 2017).



Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Partindo na análise dos valores executados ao longo do exercício financeiro, observa-se que, no período de 2012 a 2015, dos valores orçamentários disponíveis para os valores empenhados houve queda substancial, principalmente devido aos contingenciamentos dos recursos orçamentários pelo Governo Federal, reflexos da política nacional.

O fato que leva o Governo Federal a limitar a execução orçamentária por meio do empenho e o contingenciamento dos recursos orçamentários é a necessidade de garantir o cumprimento dos resultados fiscais fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, a fim de obter um maior controle sobre os gastos.

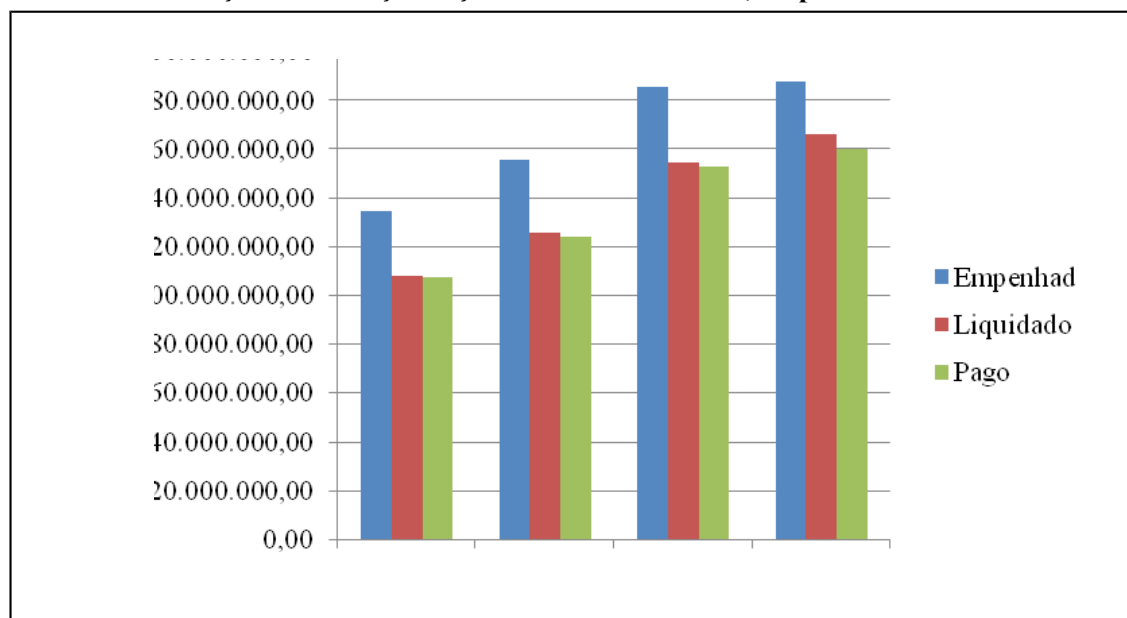
A responsabilidade do Governo Federal em manter o equilíbrio entre as receitas e as despesas durante a execução orçamentária está estabelecida na Lei nº 4.320/1964, que prevê a necessidade de estipular cotas trimestrais das despesas que cada unidade orçamentária fica comprometida a utilizar (BRASIL, 2015).

A limitação dos gastos públicos é feita por meio de decreto do Poder Executivo e por ato próprio dos demais Poderes, de acordo com as regras a serem fixadas pela Lei de Diretrizes Orçamentárias, que geralmente é especificado por meio de portaria interministerial, determinando os valores autorizados para a movimentação, empenho e para o pagamento no decorrer do exercício financeiro. O principal objetivo desse procedimento é assegurar o equilíbrio entre receitas e despesas ao longo do exercício financeiro e proporcionar o cumprimento da meta de resultado primário.

Verifica-se que, ao longo do período analisado, os valores empenhados em relação aos valores orçamentários disponíveis foram caindo, de 85% em 2012 passaram para 74% em 2015. No período analisado, o ano em que houve melhor desempenho na execução orçamentária na Instituição foi em 2013, com 91% executado em relação ao valor planejado. Neste mesmo ano, conforme dados levantados no Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica (SISTEC), o número de alunos cresceu consideravelmente principalmente, na modalidade de educação a distância. Conforme os números, o quantitativo total de alunos do ano de 2012 foi de 8.645 para 30.518 em 2013, caracterizando um aumento percentual de 253%. Nos anos seguintes, o valor decresceu, com 30.292 alunos em 2014, e 28.454 em 2015. O resultado dos contingenciamentos orçamentários no ano de 2015 refletiu-se na diminuição de alunos matriculados em cerca de 6% (BRASIL, 2015).

Para uma melhor visualização da evolução da execução orçamentária do período analisado, no gráfico 2, são apresentados estes dados da execução da despesa:

Gráfico 2 - Evolução da execução orçamentária no IFNMG, no período de 2012 a 2015



Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Observa-se que, na execução orçamentária da Instituição estudada, os valores empenhados sempre são superiores aos valores liquidados e pagos; isto se deve principalmente pela inexecução dos compromissos assumidos pela Instituição durante o exercício financeiro e pelo contingenciamento do Governo Federal dos recursos financeiros para a efetivação da despesa realizada; também, a maior diferença na execução está no valor

empenhado para os valores liquidados e pagos. A diferença entre os valores liquidados e pagos é bem pequena, se comparada com a relação entre os valores empenhados e liquidados, conforme observados nos valores apresentados na Tabela 1.

4.3 Os principais programas orçamentários do IFNMG

Na atual estrutura do orçamento público, as programações orçamentárias estão organizadas em programas de trabalho, que definem qualitativamente a programação orçamentária e respondem às perguntas clássicas que caracterizam o ato de orçar (BRASIL, 2015). Toda ação do governo está estruturada em programas orientados para a realização dos objetivos estratégicos definidos para o período do PPA, ou seja, no curso de quatro anos.

O programa corresponde ao tema da política pública e tem como principais informações o que se pretende alcançar com a implementação da política pública. Os programas executados no orçamento do IFNMG, no período de 2012 a 2015, foram:

- 0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União;
- 2030 - Educação Básica;
- 2031 - Educação Profissional e Tecnológica;
- 2109 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação.

Os programas executados têm como principais objetivos: promover, em articulação com os sistemas de ensino estaduais e municipais, a valorização dos profissionais da educação, apoiando e estimulando a formação inicial e continuada, a estruturação de planos de carreira e remuneração, a atenção à saúde e à integridade e as relações democráticas de trabalho. Da mesma forma, buscam ainda expandir, interiorizar, democratizar e qualificar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica, considerando os seguintes aspectos: os arranjos produtivos, sociais, culturais, locais e regionais, a necessidade de ampliação das oportunidades educacionais dos trabalhadores e os interesses e necessidades das populações do campo, indígenas, quilombolas, afrodescendentes, das mulheres de baixa renda e das pessoas com deficiência (SIMEC, 2017).

A tabela 2 apresenta os dados dos valores planejados e executados por programa do IFNMG, no período de 2012 a 2015. Para fins de análise foram considerados como planejados os valores da dotação atual¹¹ e como executados, os valores empenhados pela Instituição:

¹¹ Corresponde ao valor inicial da Lei Orçamentária Anual, somado aos créditos adicionais e as reduções realizadas.

Tabela 2- Análise horizontal dos valores planejados e executados por programa no IFNMG, no período de 2012 a 2015 (*)

PLANEJADO	2012	AH % 2012	2013	AH % 2013	2014	AH % 2014	2015	AH % 2015
0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União	9.775.199,97	100	9.927.233,27	102	9.976.192,48	102	9.788.023,00	100
2030 - Educação Básica	2.637.534,12	100	3.421.281,60	130	1.130.544,29	43	555.894,00	21
2031 - Educação Profissional e Tecnológica	64.945.597,77	100	63.720.791,10	98	94.419.630,79	145	113.465.346,00	175
2109 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	80.439.450,22	100	93.975.274,46	117	117.872.583,62	147	129.242.883,00	161
EXECUTADO	2012	AH % 2012	2013	AH % 2013	2014	AH % 2014	2015	AH % 2015
0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União	9.499.798,46	100	9.663.630,69	102	9.902.074,24	104	9.737.130,02	102
2030 - Educação Básica	204.039,59	100	59.089,35	29	-	-	-	-
2031 - Educação Profissional e Tecnológica	47.427.784,78	100	52.666.414,78	111	59.873.336,07	126	50.865.340,56	107
2109 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	77.486.578,75	100	93.160.412,36	120	115.952.224,75	150	127.478.372,25	165

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA, até 12/2015.

Observa-se, na tabela 2, através da análise horizontal¹², que os programas Previdência de Inativos e Pensionistas da União (0089), Educação Profissional e Tecnológica (2031) e Gestão e Manutenção do Ministério da Educação (2109) cresceram consideravelmente ao longo dos anos, especialmente o programa 2031 e, em seguida, o programa 2109.

¹² A análise horizontal baseia-se na evolução de cada conta de uma série de demonstrações financeiras em relação à demonstração anterior e/ou em relação à demonstração financeira básica, geralmente a mais antiga (MATARAZZO, 2003).

Justifica-se o crescimento desses programas porque estão atrelados às principais ações executadas pela Instituição, a saber: 20RG - Expansão e Reestruturação de Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica, 20RL - Funcionamento das Instituições Federais de Educação Profissional e Tecnológica, 2994 - Assistência ao Educando da Educação Profissional e 6358 - Capacitação de Recursos Humanos da Educação Profissional que são executados no programa 2031 (Educação Profissional e Tecnológica).

Também, os programas 00H1 - Pagamento de Pessoal Ativo da União, 00ID - Contribuição ao Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica - CONIF, 09HB - Contribuição da União para o Custeio do Regime de Previdência dos Servidores Públicos Federais, 20CW - Assistência Médica aos Servidores e Empregados - Exames Periódicos, 20TP - Pagamento de Pessoal Ativo da União, que são executados no programa 2109 (Gestão e Manutenção do Ministério da Educação).

Nota-se que, no Programa 2030 - Educação Básica, a alocação de recursos planejados foi crescente apenas no ano de 2013, decrescendo nos anos seguintes ao período analisado. Já na execução, estes valores têm uma efetivação baixa nos anos de 2012 e 2013, e nenhuma nos anos de 2014 e 2015. Este programa tem como principal ação a 20RJ - Apoio à Capacitação e Formação Inicial e Continuada de Professores, Profissionais, Funcionários e Gestores para a Educação Básica; assim, observa-se que é uma ação importante uma vez que tem o papel de promover a integração e a verticalização da educação básica à educação profissional e educação superior, otimizando a infraestrutura física, os quadros de pessoal e os recursos de gestão. No entanto, esta ação não foi executada em 2014 e 2015.

Como complementação da tabela 2, foi construída a tabela 3, com a análise vertical¹³ dos valores planejados e executados:

Tabela 3- Análise vertical dos valores planejados e executados por programa no IFNMG, no período de 2012 a 2015

PLANEJADO	AV% 2012	AV% 2013	AV% 2014	AV% 2015
0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União	6%	6%	4%	4%

¹³ A análise vertical tem como objetivo “mostrar a importância de cada conta em relação à demonstração financeira a que pertence e, através da comparação com padrões do ramo ou com percentuais da própria empresa em anos anteriores, permitindo inferir se há itens fora das proporções normais” (MATARAZZO, 2003, p. 249).

2030 - Educação Básica	2%	2%	1%	0,2%
2031 - Educação Profissional e Tecnológica	41%	37%	42%	45%
2109 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	51%	55%	53%	51%
TOTAL PLANEJADO	100%	100%	100%	100%
EXECUTADO	AV%	AV%	AV%	AV%
	2012	2013	2014	2015
0089 - Previdência de Inativos e Pensionistas da União	7%	6%	5%	5%
2030 - Educação Básica	-	-	-	-
2031 - Educação Profissional e Tecnológica	35%	34%	32%	27%
2109 - Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação	58%	60%	62%	68%
TOTAL EXECUTADO	100%	100%	100%	100%

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Na tabela 3, é feita a análise vertical dos valores planejados e executados e percebe-se, em ordem decrescente dos programas, no período analisado: Programa de Gestão e Manutenção dos Ministérios da Educação, com média de execução de 62%; Educação Profissional e Tecnológica, com cerca de 32% e Previdência de Inativos e Pensionistas da União, com média de 5,75%.

Apesar do programa Educação Profissional e Tecnológica ser o de maior relevância para a Instituição, uma vez que é nele que são executadas as atividades-fim da Instituição (ensino, pesquisa e extensão), este fica em segundo lugar em termos de valores planejados e executados, pois, conforme análises posteriores é no Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação (2109) que são executadas as despesas com pessoal e encargos sociais que têm maior representatividade nos gastos do IFNMG.

4.4 O perfil orçamentário das despesas executadas

Os recursos do Tesouro são distribuídos separando-se aqueles para o pagamento de pessoal e benefícios daqueles para a manutenção e investimento. Uma das classificações da despesa pública obedece às disposições da Lei 4.320/64 e possibilita a identificação das despesas por natureza da despesa, que é segregada segundo a categoria econômica: despesas correntes e despesas de capital. As despesas correntes são despesas orçamentárias diretamente relacionadas com manutenção em geral, aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, despesas com contratação de mão-de-obra, dentre outras. As despesas de capital ou investimentos constituem os gastos cujo objetivo é a aquisição de bens de capital que se integraram ao patrimônio público, sendo: investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. No grupo “investimentos”, estão concentrados os gastos com planejamento e execução de obras e instalações e material permanente. Já as “inversões financeiras” concentram as aquisições de imóveis.

Tem-se ainda que considerar, o grupo de natureza de despesa - pessoal e encargos sociais - que são despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas e têm natureza remuneratória, tais como vencimento e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos de aposentadoria, gratificações e outras vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e outras contribuições (SIOP, 2017).

É apresentada, na tabela 4, a execução dos grupos de despesas separadamente, através da exposição dos valores empenhados, liquidados e pagos por ano, no período de 2012 a 2015:

Tabela 4 - Execução orçamentária por grupo de despesas do IFNMG no período de 2012 a 2015 (*)

<i>(continua)</i>			
1 - Pessoal e Encargos Sociais	Empenhado	Liquidado	Pago
2012	80.497.946,94	80.497.946,94	80.497.946,94
2013	94.782.925,98	94.782.925,98	94.782.925,98
2014	117.011.129,23	117.011.129,23	117.011.129,23
2015	128.029.226,87	128.029.226,87	128.029.226,87
<i>(conclusão)</i>			
3 - Outras Despesas Correntes	Empenhado	Liquidado	Pago

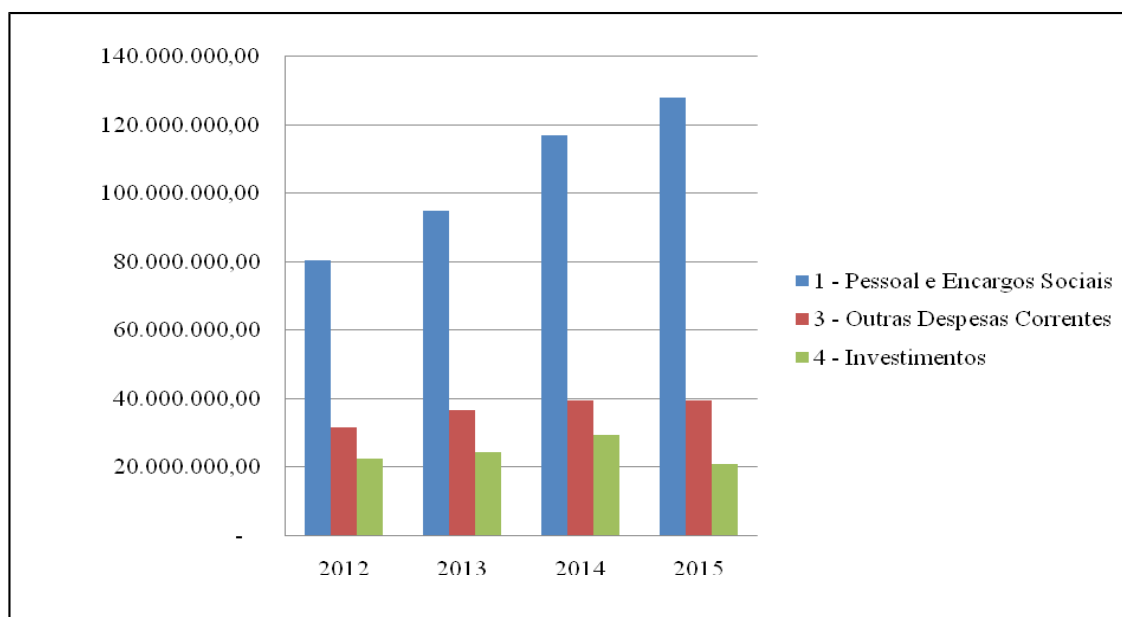
2012	31.599.007,69	24.084.835,66	23.743.743,75
2013	36.597.476,18	29.157.502,46	27.782.096,41
2014	39.400.732,64	30.822.709,77	29.835.598,10
2015	39.359.146,40	32.432.843,96	29.118.151,54
<hr/>			
4 - Investimentos	Empenhado	Liquidado	Pago
2012	22.521.246,95	3.674.048,93	3.368.818,97
2013	24.169.143,77	2.011.717,88	1.744.864,54
2014	29.315.772,02	6.887.865,11	6.147.846,66
2015	20.692.469,56	5.684.022,56	2.963.050,40

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015.

Pode-se perceber que a execução orçamentária do grupo de despesas “pessoal e encargos sociais” é efetuada em sua totalidade, ou seja, os valores empenhados são completamente liquidados e pagos. Além disso, percebe-se um crescimento nos valores executados no período de 2012 a 2015, principalmente, em virtude da contratação de novos servidores e docentes por meio de concurso público, para suprir a demanda de trabalho da instituição como um todo e dos novos *campi* em implantação. O gráfico 3 valida a diferença dos valores aplicados nos grupos de despesas.

Gráfico 3 - Valores empenhados por grupo de despesas do IFNMG, no período de 2012 a 2015

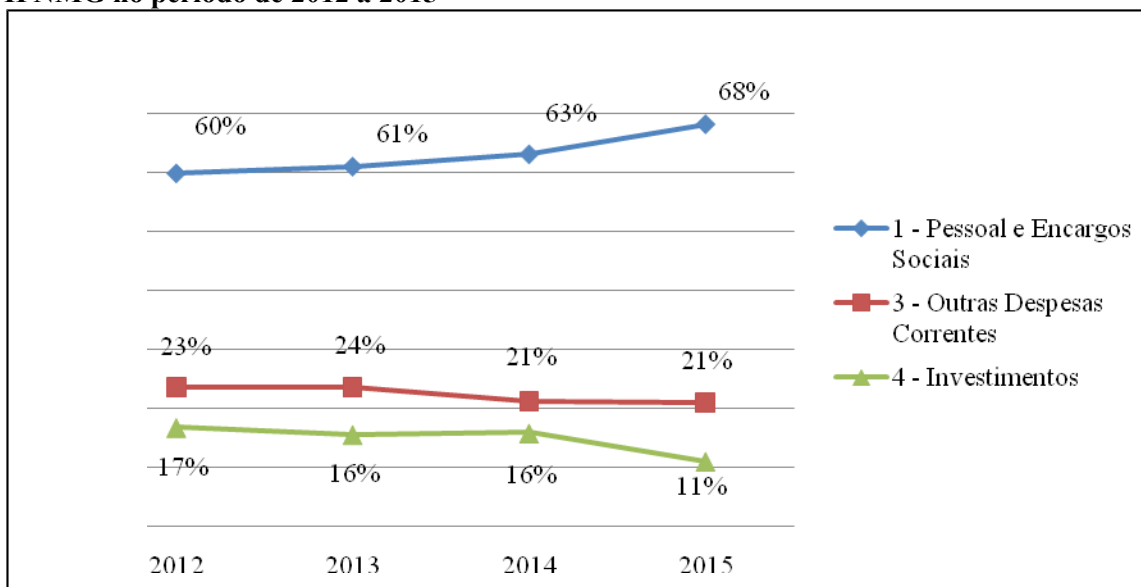


Fonte: dados da pesquisa, 2017.

A partir da análise do gráfico 3, nota-se uma grande diferença do grupo de despesas com pessoal e encargos sociais em relação aos outros grupos de despesas (outras despesas correntes e investimentos). Percebe-se ainda que, ao longo do período estudado, este grupo cresceu.

Esta diferença de execução dos grupos de despesas “pessoal e encargos sociais”, “outras despesas correntes” e “investimentos”, pôde ser observada no estudo das pesquisas relacionadas à execução orçamentária em outras instituições educacionais. No estudo do Perfil da Execução Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior da Região Norte do Brasil no período 2011-2013, as instituições estudadas revelaram, em média, que 87,87% do orçamento total foi destinado para as despesas de pessoal, restando 10,42% para custeio e 1,71% para investimento (Miloni *et al*, 2015). A partir da exposição do gráfico 4, pode-se verificar o percentual representativo de cada grupo de despesas e o desempenho de cada um deles, na Instituição pesquisada.

Gráfico 4 - Evolução dos Valores empenhados por grupo de despesas em percentuais do IFNMG no período de 2012 a 2015



Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Pelo gráfico 4, constata-se que o grupo de despesas de pessoal e encargos sociais, no período analisado está em constante alta e que representa mais de 60% do total das despesas orçamentárias executadas. Em seguida, observa-se que o grupo de outras despesas correntes manteve-se praticamente constante e, por último, a despesa com menor representação na execução das despesas institucionais são os investimentos, com queda considerável no período analisado, de 17% para 11%, decorrente dos contingenciamentos orçamentários realizados pelo Governo Federal. Esses resultados apontam que o IFNMG, depende quase que exclusivamente do orçamento disponibilizado pelo Governo Federal. Isso faz com que a instituição tenha sua autonomia limitada na execução de seus programas e

ações, sendo a União, através do Ministério da Educação, o órgão centralizador das políticas públicas educacionais.

As despesas com pessoal representam o grupo de despesas com maior representatividade de gastos no âmbito do IFNMG, que tendem a crescer ao longo dos anos na instituição, devido às correções salariais anuais, à demanda por novos técnicos administrativos e docentes, às aposentadorias, ao pagamento de progressões, aos planos de carreira do servidor além de outras despesas que incorporam as despesas correntes como auxílios, assistência médica e odontológica aos servidores ativos, inativos e pensionistas.

Esse resultado foi similar na execução orçamentária de outras instituições educacionais, em que verifica-se que as despesas com pessoal e encargos sociais são as que têm maior representatividade no orçamento anual destas. Estas despesas apresentaram, em grande medida, a mesma participação no orçamento de todas as universidades (MILIONI *et al*, 2015).

Em relação às despesas correntes pode-se perceber que como se trata de despesas relacionadas à manutenção das atividades da Instituição, principalmente do seu funcionamento, há um número considerável de despesas de caráter continuado que já comprometem boa parte dos valores a serem executados pelo orçamento da Instituição. Nesse grupo de despesas, os valores destinados sempre necessitarão de incremento no decorrer dos exercícios orçamentários, uma vez que possuem contratos administrativos que demandam reajustes de preços e pactuações anuais com empresas terceirizadas e prestadoras de serviços. Os programas financiados como despesas de capital, quando finalizadas, geram despesas continuadas à Instituição, contribuindo assim para o aumento das despesas correntes.

Embora seja uma despesa que deveria estar em crescimento ao longo do período analisado, a mesma praticamente manteve-se constante, devido principalmente aos contingenciamentos orçamentários por parte do Governo Federal. A Instituição, neste período, teve como principais ações a adoção de cortes e contingenciamentos de alguns processos a fim de arcar com os compromissos assumidos e garantir o funcionamento institucional.

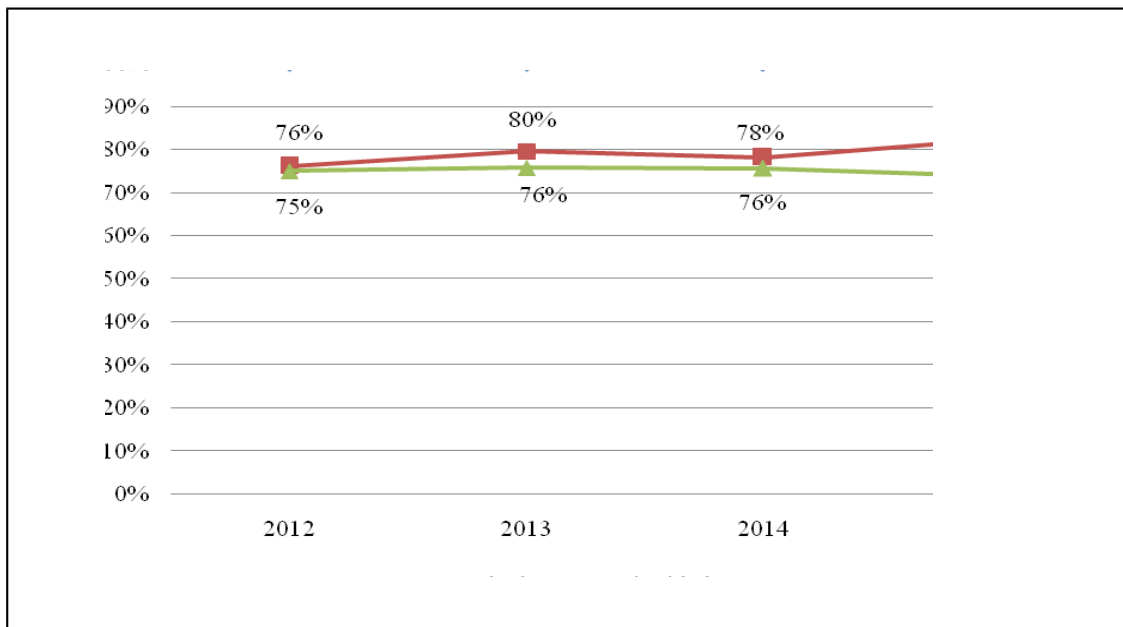
No que diz respeito aos gastos com o custeio ou demais despesas correntes das universidades no período, é perceptível um comportamento similar entre as IFES na sua composição. As despesas pertencentes a esse grupo estão relacionadas à manutenção das atividades da universidade, principalmente naquilo que se destina ao seu funcionamento (MILIONI *et al* 2015).

Quanto às despesas de capital, têm-se um percentual de investimento baixo se comparado ao montante das demais despesas. Os recursos com investimentos, no ano de

2012, tiveram um percentual maior em relação aos anos seguintes devido à alocação de recursos para o processo de finalização de obras e implantação de novos *campi*.

Nos gráficos 5 e 6, encontra-se a variação da execução orçamentária das despesas correntes e das despesas de capital, a fim de descrever o perfil de execução de cada uma delas, no período analisado.

Gráfico 5- Variação da execução orçamentária do grupo de despesas correntes do IFNMG, no período de 2012 a 2015



Fonte: dados da pesquisa, 2017.

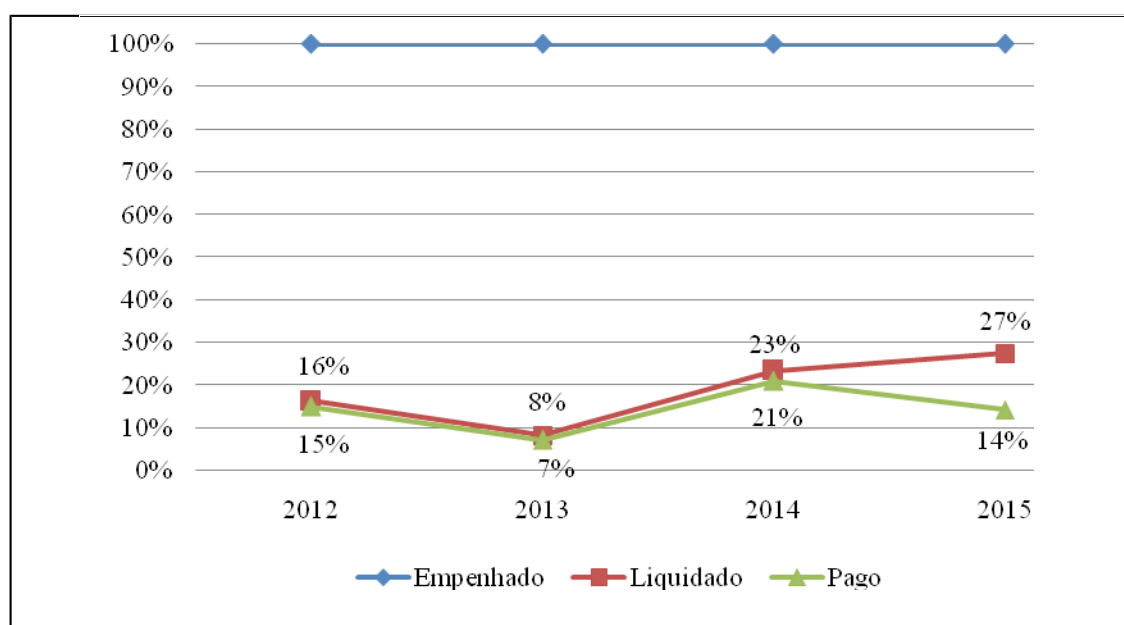
No gráfico 5, é apresentada a execução orçamentária do grupo de despesas correntes, que representa o segundo maior valor agregado na instituição estudada. Neste grupo de despesas, observa-se que houve um crescimento dos valores na execução orçamentária ao longo do período estudado. Conforme informações do relatório de gestão institucional, houve um aumento na aquisição de materiais de consumo, o que impactou diretamente o volume de recursos executados neste grupo de despesas, isso se deve à ampliação no número de vagas ofertadas em todos os *campi* do IFNMG. Outro fato que levou ao aumento do volume de recursos executados neste grupo de despesas foi a implantação do Programa Bolsa-Formação¹⁴, do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego

¹⁴ O PRONATEC garante a oferta de cursos técnicos e cursos de formação inicial e continuada ou qualificação profissional, utilizando as estruturas já existentes nas redes de educação profissional e tecnológica. A iniciativa está voltada para estudantes matriculados no ensino médio (cursos técnicos concomitantes), para quem concluiu o ensino médio (cursos técnicos subsequentes, por meio do Sisutec), para estudantes da educação de jovens e adultos (PRONATEC, 2017).

(PRONATEC)¹⁵, que determinou a concessão de bolsas aos colaboradores que prestam serviços pelo referido programa.

Nesse grupo de despesas, diferentemente do comportamento da execução orçamentária do grupo de despesas - pessoal e encargos sociais - nota-se uma considerável variação na execução dos valores que são empenhados para os valores liquidados e pagos, de 76% dos valores liquidados em 2012 para 86% em 2015. Apesar desta variação, pode-se dizer que houve melhoria no processo de execução desse grupo de despesa. Consta-se que essa variação da execução ocorreu devido à inexecução de parte de alguns contratos institucionais e também pela falta de normalidade de liberação de recursos financeiros por parte do governo federal para atender o pagamento das despesas liquidadas do exercício financeiro.

Gráfico 6- Variação da execução orçamentária do grupo de despesas de capital do IFNMG, no período de 2012 a 2015



Fonte: dados da pesquisa, 2017.

No grupo de despesas de capital, nota-se que houve um crescimento dos valores empenhados no período de 2012 a 2014, devido ao aporte de recursos orçamentários para o processo de finalização de obras e implantação de novos *campi* da instituição, além da aquisição de equipamentos e material permanente para suprir a demanda da oferta de novas vagas da instituição.

¹⁵ O Pronatec foi criado pelo Governo Federal, em 2011, por meio da Lei 12.513/2011, com o objetivo de expandir, interiorizar e democratizar a oferta de cursos de educação profissional e tecnológica no País. O Pronatec busca ampliar as oportunidades educacionais e de formação profissional qualificada aos jovens, trabalhadores e beneficiários de programas de transferência de renda (PRONATEC, 2017).

Porém, houve um decréscimo nesse grupo de despesa no ano de 2015, em termos percentuais de 17%, de um ano para outro, o que se deve, principalmente, ao contingenciamento de recursos orçamentários pelo Governo Federal, comprometendo a execução de algumas ações do IFNMG.

Pode-se observar que a execução orçamentária no grupo de despesas de capital foi consideravelmente insatisfatória em relação aos valores empenhados para os liquidados e pagos. Constatase ainda que a execução orçamentária de valores empenhados, liquidados e pagos teve uma grande variação em seu desempenho.

A execução dos valores liquidados, que são as despesas processadas quando as unidades orçamentárias recebem o objeto do empenho, ou seja, da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço, ficaram entre 16% (2012) e 27% (2015).

Quando se analisa os valores pagos, este resultado é ainda menor, de 15% (2012) e 14% (2015). Estes resultados são decorrentes de valores contingenciados pelo Governo Federal durante o período analisado, da falta de autonomia financeira da instituição para a liberação dos recursos financeiros para atender os pagamentos das despesas liquidadas, da greve dos servidores técnicos administrativos, e das dificuldades encontradas na execução dos contratos de obras. Isto tem como consequência a diminuição ou a falta de investimentos na infraestrutura física do IFNMG, inviabilizando a abertura de novas turmas/cursos e atrasando a inauguração de novas unidades.

Os investimentos e aquisições são fundamentais para que uma instituição de ensino possa se manter estrutural e tecnologicamente atualizada, visto que equipamentos -principalmente aqueles relacionados às novas tecnologias e inovações científicas – assim como a modernização da infraestrutura são necessários para que uma instituição educacional possa atender de forma satisfatória suas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

4.5 A análise da execução orçamentária através de indicadores contábeis

Em meio à legislação existente acerca dos gastos públicos, destaca-se a Lei nº 4.320/64, que define normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Esta Lei, em seu Art. 83, define que a contabilidade deverá evidenciar perante a fazenda pública a situação, bem como o modo em que administração arrecada receitas, realiza

despesas e ainda guarda bens a ela pertencentes ou confiados. Assim, os instrumentos pelos quais a contabilidade se utilizará para transmitir tais informações serão as demonstrações contábeis (BRASIL, 1964).

Em seu Art. 101, a referida Lei prevê a elaboração dos balanços públicos da seguinte forma: “os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, (...)” (BRASIL, 1964).

Assim, esta pesquisa apresenta e interpreta os resultados dos balanços públicos do IFNMG, através da aplicação dos indicadores contábeis ao longo do período analisado.

Neste ambiente, as demonstrações contábeis assumem um papel fundamental quanto às informações geradas pela contabilidade aplicada ao setor público, promovendo transparência dos resultados orçamentários, financeiros e patrimoniais.

A seguir, serão discutidos os resultados das análises na seguinte ordem: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e, por último, os resultados da Demonstração das Variações Patrimoniais, do período de 2012 a 2015.

4.5.1 Resultado Orçamentário

O resultado orçamentário das análises contábeis está contido no Balanço Orçamentário, anexo 12 da Lei nº 4.320/64 e tem o objetivo de demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (BRASIL, 1964).

O Balanço Orçamentário expõe a execução orçamentária anual de acordo com a classificação da Lei Orçamentária Anual, cujos valores do IFNMG horizontalmente analisados são apresentados nas tabelas 5 e 6.

Tabela 5 - Quocientes do balanço orçamentário do IFNMG, no período de 2012 a 2015(*)

Quocientes do Balanço Orçamentário		2012	2013	2014	2015
Quociente da Execução da Despesa	Despesas Empenhadas	134.618.201,58	155.549.545,93	185.727.633,89	188.080.842,83
	Dotação Atualizada	157.797.782,08	171.044.580,43	223.398.951,19	253.052.146,00
Quociente do Resultado Orçamentário	Receitas Realizadas	1.248.971,28	1.003.770,53	2.915.239,79	1.530.096,71
	Despesas Empenhadas	134.618.201,58	155.549.545,93	185.727.633,89	188.080.842,83

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015.

Tabela 6 - Análise horizontal do balanço orçamentário do IFNMG, no período de 2012 a 2015

Quocientes do Balanço Orçamentário		AH 2012	AH 2013	AH 2014	AH 2015
Quociente da Execução da Despesa	Despesas Empenhadas	100%	116%	138%	140%
	Dotação Atualizada	100%	108%	142%	160%
Quociente do Resultado Orçamentário	Receitas Realizadas	100%	80%	233%	123%
	Despesas Empenhadas	100%	116%	138%	140%

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Pode-se observar, conforme as referidas tabelas, que as despesas empenhadas, a dotação atualizada e as despesas correntes cresceram ao longo do período analisado, podendo-se dar destaque à evolução da dotação atualizada, que corresponde ao valor inicial previsto da Lei Orçamentária Anual, somados aos créditos adicionais e as reduções realizadas das receitas, com percentual de crescimento de 112% em relação ao ano de 2012.

As receitas realizadas tiveram um decréscimo em 2013, mas voltaram a apresentar um crescimento em 2014 e 2015, dando destaque ao ano de 2014. A tabela 7 apresenta o cálculo dos indicadores contábeis referentes aos dados do balanço orçamentário:

Tabela 7 - Indicadores contábeis do balanço orçamentário do IFNMG, no período de 2012 a 2015

Quocientes do Balanço Orçamentário	2012	2013	2014	2015
Quociente da Execução da Despesa	0,85	0,91	0,83	0,74
Quociente do Resultado Orçamentário	0,01	0,01	0,02	0,01

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Quanto ao quociente da execução da despesa, pode-se apreender que todos os resultados do período foram menores que 1, o que significa que a despesa empenhada foi menor que a dotação atualizada, ou seja, quanto deixou de ser utilizado como despesa empenhada, em relação à dotação atualizada.

Apesar disso, observa-se que o indicador referente ao ano de 2015 foi menor, se comparado aos demais, podendo-se inferir mais uma vez que este resultado está diretamente relacionado aos contingenciamentos dos recursos orçamentários pelo Governo Federal. Quanto ao quociente do resultado orçamentário, os resultados do período foram menores que 1, o

que significa que as receitas realizadas foram menores do que as despesas empenhadas. Esta situação gerou um *déficit* orçamentário de execução.

Justifica-se tal resultado pelo fato deste indicador considerar apenas o resultado das receitas realizadas com recursos próprios, que são insuficientes para atender às demandas de funcionamento institucional e, por isso, o orçamento da Instituição é composto por recursos orçamentários do Tesouro e de outras transferências realizadas ao longo do exercício financeiro. “Esse quociente deve demonstrar quanto da Receita Executada serve de cobertura para a Despesa Executada” (KOHAMA, 2000, p.148).

4.5.2 Resultado Financeiro

Os resultados financeiros das análises contábeis estão compreendidos no Balanço Financeiro, e tem o objetivo demonstrar a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, assim como os saldos que se transferem para o exercício seguinte (Brasil, 1964). Os resultados dos balanços orçamentários analisados nesta pesquisa são apresentados na tabela 8.

Tabela 8 - Quocientes do balanço financeiro do IFNMG no período de 2012 a 2015(*)

Quocientes do Balanço Financeiro		2012	2013	2014	2015
Quociente da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária ¹⁶	132.186.528,06	154.279.199,83	195.208.348,97	1.530.096,71
	Despesa Orçamentária	21.805.578,35	37.118.117,69	23.613.082,70	192.480.293,15
Quociente do Res. da Exec.	Receita (Orçamentária +	342.869.834,63	460.985.224,32	482.730.749,54	34.117.851,94

¹⁶ Disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a receita orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade (BRASIL, 2015, p.15).

Financeira	Extraorçamentária ¹⁷⁾				
	Despesa				
	(Orçamentária +	191.609.007,17	310.565.852,43	273.060.832,63	221.593.061,51
	Extraorçamentária)				

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015.

Na tabela 9, pode-se observar a variação dos quocientes de receita e a queda considerável apresentada por este valor, especialmente no ano de 2015. Estes valores estão diretamente relacionados aos recursos repassados à Instituição pelo Governo Federal. Cabe ressaltar que no ano de 2015 ocorreram contingenciamentos orçamentários e financeiros. Quanto às despesas, pode-se observar um constante crescimento, justificado pela implantação de novos *campi* e pela contratação de novos servidores.

Tabela 9 - Análise horizontal do balanço financeiro do IFNMG no período de 2012 a 2015

Quocientes do Balanço Financeiro		AH 2012	AH 2013	AH 2014	AH 2015
Quociente da Execução Orçamentária	Receita Orçamentária	100%	117%	148%	1%
	Despesa Orçamentária	100%	170%	108%	883%
Quociente do Resultado da Execução Financeira	Receita (Orçamentária + Extraorçamentária)	100%	134%	141%	10%
	Despesa (Orçamentária + Extraorçamentária)	100%	162%	143%	116%

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Na sequência, a tabela 10 apresenta o cálculo dos indicadores contábeis referentes aos dados do balanço financeiro.

Tabela 10 - Indicadores contábeis do balanço financeiro do IFNMG, no período de 2012 a 2015

Quocientes do Balanço Financeiro	2012	2013	2014	2015
Quociente da Execução Orçamentária	6,06	4,16	8,27	0,01
Quociente do Resultado da Execução Financeira	1,79	1,48	1,77	0,15

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Quanto ao quociente da execução orçamentária, os resultados do período de 2012 a 2014, foram maiores que 1, o que significa que a receita orçamentária realizada foi maior do

¹⁷ Recursos financeiros que apresentam caráter temporário e não integram a LOA. O Estado é mero depositário desses recursos, que constituem passivos exigíveis e cujas restituições não se sujeitam à autorização legislativa (BRASIL, 2015, p.15).

que a despesa orçamentária realizada. Já em 2015, o resultado foi menor que 1, representa que houve um *déficit* orçamentário na execução da movimentação financeira. “Este quociente deve demonstrar quanto a receita orçamentária representa para o pagamento da despesa orçamentária” (KOHAMA, 2000, p.159).

No quociente do resultado da execução financeira, os resultados do período de 2012 a 2014, foram maiores que 1, o que significa que a soma das receitas (orçamentária e extraorçamentária) foi maior que a soma das despesas (orçamentária e extraorçamentária). Isto demonstra que a soma total dos recebimentos do exercício foi maior do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto houve um superávit financeiro.

Já em 2015, o resultado foi menor que 1, o que significa que a soma das receitas (orçamentária e extraorçamentária) foi menor que a soma das despesas (orçamentária e extraorçamentária), atestando que a soma total dos recebimentos do exercício foi menor do que a soma total dos pagamentos do exercício, portanto houve um *déficit* financeiro, confirmando a análise de indicadores anteriores.

Neste quociente, o que se considera normal é o resultado de 1, ou pouco maior do que 1. Caso seja menor do que 1, deve-se verificar se as disponibilidades (saldo de caixa/bancos) refletem a movimentação financeira de origem extraorçamentária, para se ter melhor base de análise e interpretação (KOHAMA, 2000, p.165).

Assim, o balanço financeiro evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

O resultado financeiro do exercício não deve ser confundido com o *superávit* ou *déficit* financeiro do exercício apurado no balanço patrimonial, geralmente, um resultado financeiro positivo é um indicador de equilíbrio financeiro, assim como, a variação negativa não significa, um mau desempenho. Dessa forma, a análise deve ser feita conjuntamente com o balanço patrimonial, considerando os fatores mencionados e as demais variáveis orçamentárias e extraorçamentárias.

4.5.3 Resultado Patrimonial

Os resultados patrimoniais das análises contábeis estão compreendidos no balanço patrimonial que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial de uma instituição pública através de contas representativas do seu patrimônio e a demonstração das variações patrimoniais evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou

independentes da execução orçamentária, e indica o resultado patrimonial do exercício (BRASIL, 1964).

Os valores dos balanços patrimoniais analisados estão apresentados na tabela 11, a seguir.

Tabela 11 - Quocientes do balanço patrimonial do IFNMG no período de 2012 a 2015(*)

Quocientes do Balanço Patrimonial		2012	2013	2014	2015
Quociente do Resultado Patrimonial	Ativo Total	132.746.266,12	393.524.113,35	377.651.223,92	333.228.596,90
	Passivo Total	132.746.266,12	393.524.113,35	377.651.223,92	333.228.596,90
Quociente da Situação Financeira	Ativo Financeiro	74.757.795,93	81.143.785,95	87.255.068,09	5.487.994,76
	Passivo Financeiro	73.801.993,28	80.664.165,77	86.169.658,16	42.329.435,65

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015.

A tabela 11 apresenta as variáveis para a análise do balanço patrimonial do IFNMG, no período de 2012 a 2015 e percebe-se que os valores das variáveis ao longo do período analisado cresceram, excetuando o ativo financeiro, que representa os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária no ano de 2015, que apresentou considerável queda, como pode ser examinado na tabela 12, através da análise horizontal:

Tabela 12 - Análise horizontal do balanço patrimonial do IFNMG, no período de 2012 a 2015.

Quocientes do Balanço Patrimonial		AH 2012	AH 2013	AH 2014	AH 2015
Quociente do Resultado Patrimonial	Ativo Total	100%	296%	284%	251%
	Passivo Total	100%	296%	284%	251%
Quociente da Situação Financeira	Ativo Financeiro	100%	109%	117%	7%
	Passivo Financeiro	100%	109%	117%	57%

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Na tabela 12, verifica-se a evolução das contas de forma individual tendo por base o ano de referência de 2012, uma vez que é a demonstração mais antiga do período analisado.

Pode-se observar que a variação dos quocientes do resultado patrimonial teve um crescimento considerável nos anos de 2013 e 2014 e uma queda em 2015, confirmando que os resultados do desempenho orçamentário influenciaram diretamente os resultados no desempenho patrimonial da Instituição. Destaca-se, no quociente da situação financeira, que o ano de 2015 teve um decréscimo em relação aos anos anteriores do período analisado, o que enfatiza que as ações de contingenciamento do Governo Federal atingiram diretamente o desempenho financeiro institucional.

A tabela 13 apresenta o cálculo dos indicadores referentes aos dados do balanço patrimonial.

Tabela 13- Indicadores contábeis do balanço patrimonial do IFNMG, no período de 2012 a 2015.

Quocientes do Balanço Patrimonial	2012	2013	2014	2015
Quociente do Resultado Patrimonial	1,00	1,00	1,00	1,00
Quociente da Situação Financeira	1,01	1,01	1,01	0,13

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Quanto ao quociente do resultado patrimonial todos os resultados do período foram iguais a 1, o que significa que a soma do ativo total foi igual à soma do passivo total. Pode-se considerar um resultado normal, equilíbrio patrimonial da Instituição.

No quociente da situação financeira, os resultados do período de 2012 a 2014 foram maiores que 1, o que significa que a soma do ativo financeiro é maior que a soma do passivo financeiro, ou seja, houve um excesso de recursos financeiros. Em 2015, o resultado foi menor que 1, ou seja, houve um *déficit* financeiro, na perspectiva do curto prazo.

Ressalta-se que o quociente da situação financeira é utilizado para verificar a existência, ou não, de *superávit* financeiro apurado no balanço patrimonial, atendendo à determinação legal, contida no § 2º, do Art. 43, da Lei nº 4.320/64. Quando o resultado for maior que 1, ou seja, houver *superávit*, o excesso de recursos financeiros poderá ser utilizado para abertura de créditos adicionais exercício seguinte.

Na tabela 14, são apresentados os resultados das demonstrações das variações patrimoniais que evidenciam as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicam o resultado patrimonial do exercício. (BRASIL, 1964).

Tabela 14 - Quocientes das demonstrações das variações patrimoniais do IFNMG, no período de 2012 a 2015(*).

Quociente da Demonstração das Variações Patrimoniais		2012	2013	2014	2015
Quociente dos Ganhos e Perdas de Ativos	Valorização e Ganhos com Ativos	205.017.107,63	527.949.946,03	285.550.893,56	3.711.427,35
	Desvalorização e Perdas com Ativos	175.166.653,26	296.038.198,59	267.028.254,45	19.450.491,21
Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	Variações Patrimoniais Aumentativas	389.256.751,58	726.019.892,36	541.226.224,73	236.932.688,68
	Variações Patrimoniais Diminutivas	389.256.751,58	726.019.892,36	541.226.224,73	232.569.879,85

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Nota: (*) Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015.

As demonstrações das variações patrimoniais permitem a análise de como as políticas adotadas provocaram alterações no patrimônio público, considerando a finalidade de atender às demandas da sociedade. Além disso, tem a função de medir o quanto o serviço público ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais.

A tabela 15 demonstra a variação dos resultados dos quocientes patrimoniais através da análise horizontal.

Tabela 15 - Análise horizontal da demonstração das variações patrimoniais do IFNMG no período de 2012 a 2015

Quociente da Demonstração das Variações Patrimoniais		AH 2012	AH 2013	AH 2014	AH 2015
Quociente dos Ganhos e Perdas de Ativos	Valorização e Ganhos com Ativos	100%	258%	139%	2%
	Desvalorização e Perdas com Ativos	100%	169%	152%	11%
Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	Variações Patrimoniais Aumentativas	100%	187%	139%	61%
	Variações Patrimoniais Diminutivas	100%	187%	139%	60%

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Pelo demonstrado na tabela 15, o desempenho dos resultados patrimoniais ao longo do período analisado foi crescente, perdendo esta característica a partir de 2014, com evidente queda em 2015, o que enfatiza os resultados do desempenho orçamentário e financeiro no ano de 2015, já apresentados anteriormente.

A tabela 16 apresenta o cálculo dos indicadores referentes aos dados da demonstração das variações patrimoniais.

Tabela 16 - Indicadores contábeis do demonstração das variações patrimoniais do IFNMG, no período de 2012 a 2015

Quociente da Demonstração das Variações Patrimoniais	2012	2013	2014	2015
Quociente dos Ganhos e Perdas de Ativos	1,17	1,78	1,07	0,19
Quociente do Resultado das Variações Patrimoniais	1,00	1,00	1,00	1,02

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Quanto ao quociente dos ganhos e perdas de ativos, os resultados do período de 2012 a 2014, foram maiores que 1, o que significa que houve aumento do patrimônio líquido da Instituição. Já em 2015, o resultado foi menor que 1 e revela que houve diminuição do seu patrimônio líquido.

No quociente do resultado das variações patrimoniais, todos os resultados do período foram iguais a 1, salientando-se que, em 2015, houve uma pequena diferença em 0,2. Este resultado aponta que a situação patrimonial da instituição se manteve estável.

A partir da análise das demonstrações contábeis, é possível confrontar informações e elementos patrimoniais da instituição estudada, evidenciando assim aspectos relativos à sua realidade orçamentária, financeira e patrimonial, fatores importantes para a melhoria das ações de planejamento, execução e acompanhamento para tomada de decisões.

Esta análise das demonstrações contábeis é considerada importante instrumento gerencial, que permite aos administradores terem uma visão mais ampla do alcance institucional, garantindo que os seus recursos possam ser aplicados de maneira eficiente.

Em termos de Balanço Orçamentário, considera-se que todos os quocientes encontrados nestes demonstrativos apresentavam uma situação orçamentária normal, ou seja, satisfatória para a Instituição, no que tange à execução da despesa.

Já em relação ao resultado orçamentário, a instituição apresentou um *déficit* orçamentário de execução, que é justificado pelo fato deste indicador considerar apenas o

resultado das receitas realizadas com recursos próprios, que foram insuficientes para atender às demandas de funcionamento institucional. Isto reforça que o IFNMG depende do recebimento de recursos orçamentários do Governo Federal para a manutenção do seu funcionamento.

Nos Balanços Financeiros, constataram-se movimentações financeiras gerando *superávits* financeiros, ou seja, apresentaram uma situação favorável para esta instituição, apenas nos três primeiros anos de análise; porém, no ano de 2015, houve um *déficit* orçamentário na execução da movimentação financeira, porque os ingressos de recursos foram inferiores às saídas de recursos.

As análises feitas nos Balanços Patrimoniais do período em estudo revelaram uma situação de equilíbrio patrimonial na Instituição. Porém, o resultado do ano de 2015, conforme resultados já apresentados, apresentou um *déficit* financeiro.

E, por fim, constatou-se que no Demonstrativo das Variações Patrimoniais a Instituição apresentou, nos três primeiros anos de análise, um aumento do seu patrimônio líquido. Contudo, no ano de 2015, houve diminuição do seu patrimônio líquido. Além disso, no resultado das variações patrimoniais, apontou-se que a situação patrimonial da instituição se manteve estável.

A execução orçamentária do IFNMG no período de 2012 a 2015 é determinada pela política fiscal da União. No período analisado, houve crescimento dos valores repassados à Instituição, mas no último ano, 2015, as ações de contingenciamento do Governo Federal - como cortes em despesas de manutenção e de investimentos - geraram deficiências nas ações educacionais da Instituição. Como consequência, houve a redução no número de alunos para a Instituição, resultando na redução do seu orçamento para o ano seguinte, vez que uma das principais variáveis para a composição orçamentária é o número de alunos matriculados.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG) no período de 2012 a 2015, através do desempenho de suas receitas e despesas, da descrição do perfil orçamentário das suas despesas executadas e da conversão dos resultados dos seus balanços em indicadores contábeis de análise.

Considerando que a instituição estudada faz parte da administração pública indireta e recebe recursos públicos oriundos do orçamento da União para cumprir suas finalidades institucionais, utilizou-se como objeto para a pesquisa o orçamento público como um instrumento de ação governamental efetivado pelo Estado para a distribuição de recursos.

Constatou-se que, além do recebimento de recursos do Governo Federal, a Instituição conta com projetos de ensino, pesquisa e extensão para captação de recursos. Neste âmbito, somente uma pequena parcela é derivada de receitas próprias e o resultado das receitas realizadas com recursos próprios é insuficiente para atender às demandas de funcionamento institucional. Por isto, o orçamento da Instituição é composto por recursos orçamentários do Tesouro e de outras transferências realizadas ao longo do exercício financeiro.

Ressalta-se que os recursos planejados e programados pela Lei Orçamentária Anual não são necessariamente garantidos, pois se a arrecadação pelo Governo Federal for menor do que o previamente planejado, poderá resultar em medidas de contingenciamento financeiro pelo referido Governo, a fim de garantir o equilíbrio fiscal.

Ocorreram cortes intempestivos realizados pelo Governo Federal por meio de contingenciamentos financeiros e orçamentários; com isso, a Instituição precisou adotar ações para cortes de despesas, especialmente no grupo de despesas correntes, que corresponde às despesas que garantem o funcionamento institucional. Na prática, isto ocorreu a partir da redução de alguns valores contratuais, principalmente quanto às despesas com mão-de-obra terceirizada, diárias e passagens para servidores, combustível e outras despesas que interferem diretamente no funcionamento da Instituição.

Além disso, os contingenciamentos financeiros e o atraso na liberação de recursos prejudicaram o fluxo do pagamento das despesas, fazendo com que a instituição demorasse mais a cumprir com as suas obrigações contratuais para com os seus fornecedores, o que fez com que alguns dos fornecedores suspendessem a prestação de serviços. Como resultado destas ações, houve a redução do percentual de execução orçamentária, que significa a relação dos valores empenhados com os valores pagos (passou de 85% em 2012 para 74% em 2015).

Estes resultados foram também constatados em estudos sobre a execução orçamentária dos programas orçamentários de instituições educacionais brasileiras, nos quais foram identificados atrasos na liberação dos recursos que influenciaram a execução orçamentária das ações destas instituições.

Observou-se que a autonomia institucional do IFNMG é muito limitada, o que resulta na dificuldade de efetivar o planejamento orçamentário, uma vez que a mesma deve seguir os planos e políticas públicas governamentais e, só partir das diretrizes desses planos, é possível planejar junto aos gestores e conselheiros as ações a serem desenvolvidas e efetivadas.

Entre os programas com maior efetividade no IFNMG, o programa Educação Profissional e Tecnológica é o de maior relevância para a Instituição, pois representa a execução das atividades-fim da Instituição (ensino, pesquisa e extensão). Este programa fica em segundo lugar em termos de valores planejados e executados, pois o Programa de Gestão e Manutenção do Ministério da Educação concentra a execução das despesas com pessoal e encargos sociais, que têm maior representatividade nos gastos no IFNMG.

A execução orçamentária do grupo de despesas “pessoal e encargos sociais” foi efetuada em sua totalidade, tendo ocorrido crescimento nos valores executados no período de 2012 a 2015. Isto ocorreu, principalmente, em virtude da contratação de novos servidores e docentes por meio de concurso público, para suprir a demanda de trabalho da instituição como um todo e dos novos *campi* em implantação, representando mais de 60% do total das despesas orçamentárias executadas.

O grupo de despesas correntes manteve-se praticamente constante e a despesa com menor representatividade na execução das despesas institucionais foram os investimentos, notando-se uma queda considerável no período analisado, de 17% para 11%. Os recursos com investimentos no ano de 2012 tiveram um percentual maior em relação aos anos seguintes, devido à alocação de recursos para o processo de finalização de obras e implantação de novos *campi*.

Em relação às despesas correntes, percebeu-se que, como se tratam de despesas relacionadas à manutenção das atividades da Instituição, há um número considerável de despesas de caráter continuado que já comprometem boa parte dos valores a serem executados pelo orçamento da Instituição. Um fator que levou ao aumento do volume de recursos executados neste grupo de despesas foi a implantação do Programa Bolsa-Formação, do Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (PRONATEC), que prevê a concessão de bolsas aos colaboradores que prestam serviços pelo referido programa.

Quanto às despesas de capital, têm-se um percentual de investimento baixo, se comparado ao montante das demais despesas. Estes resultados são decorrentes de valores contingenciados pelo Governo Federal durante o período analisado, da falta de normalidade na liberação dos recursos financeiros para atender aos pagamentos das despesas liquidadas, da greve dos servidores técnicos administrativos, e das dificuldades encontradas na execução dos contratos de obras. Isso tem como consequência a diminuição ou a falta de investimentos na infraestrutura física do IFNMG, inviabilizando a abertura de novas turmas/cursos e atrasando a inauguração de novas unidades.

Observou-se que não há uma integração do planejamento orçamentário com as finalidades institucionais, tendo em vista que esta integração deveria ser realizada por meio do Plano de Desenvolvimento Institucional, que é um instrumento de planejamento e gestão organizacional do IFNMG que precisa ter melhor articulação com o processo de planejamento orçamentário. Hoje, ainda passível de falhas de execução, conforme resultados encontrados nos Relatórios de Gestão. Neste sentido o IFNMG, no ano de 2016, criou o Departamento de Planejamento Institucional e o Departamento de Planejamento Orçamentário, a fim de tratar esta integração.

Considera-se que a execução orçamentária local tem dificuldades na forma centralizada como seu planejamento orçamentário é definido, e à limitação de sua autonomia e da sua capacidade de tomada de decisão, vez que a instituição deve seguir as políticas públicas do Governo Federal. Contudo, espera-se que os resultados desta pesquisa possam contribuir para a melhoria da gestão orçamentária na Instituição, podendo produzir resultados para o suporte às ações de planejamento e execução dos recursos públicos e consequentemente numa melhor prestação de serviços à sociedade, e possam provocar novas pesquisas sobre o tema.

Recomenda-se que outros estudos poderão contribuir para aprimorar a execução orçamentária do Instituto Federal. Diante disso, apresenta-se a seguir sugestões de trabalhos futuros que poderão ser realizados por pesquisadores que tenham interesse conforme a temática desta dissertação: formulação de indicadores que permitam a avaliação do desempenho das unidades/ *campi* das instituições, bem como a necessidade de relacionar os resultados alcançados com o orçamento disponibilizado para o desempenho das ações orçamentárias; integração do planejamento orçamentário com o planejamento institucional, através da formulação de indicadores que auxiliem na tomada de decisão dos gestores; o uso do orçamento público como instrumento de planejamento e acompanhamento da gestão para o Plano de Desenvolvimento Institucional.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M. de. *Gestão de Finanças Públicas*. 2 ed. Brasília: Gestão Pública, 2008.

ANDRADE, N. de A. *Contabilidade pública na gestão municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF*. São Paulo: Atlas, 2002.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. *Calculadora do Cidadão*. Disponível em <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

BEZERRA FILHO, J. E. *Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva*. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. 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: 15 mar. 2016.

_____. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. *Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 11 jul. 2016.

_____. Constituição Federal de 1988. *Promulgada em 5 de outubro de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 15 mar. 2016.

_____. Lei nº 8.948, de 08 de dezembro de 1994. *Dispõe sobre a instituição do Sistema Nacional de Educação Tecnológica e dá outras providências*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8948.htm>. Acesso em 15 mar. 2016.

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. *Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm>. Acesso em: 15 mar. 2016.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. *Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm>. Acesso em: 02 jan. 2017.

_____. Portaria nº. 42, de 14 de abril de 1999. *Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do Art. 2º, e § 2º, do Art. 8º, ambos da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências*. Disponível em <<http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/portaria42.pdf>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. Lei Complementar nº. 101, de 04 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: 15 mar. 2016.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. *Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em: 14 jun. 2016.

_____. Decreto nº 5.154, de 23 de julho de 2004. *Regulamenta o § 2º do Art. 36 e os Arts. 39 a 41 da Lei nº. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, e dá outras providências*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5154.htm. Acesso em: 02 jan. 2017.

_____. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. *Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/11892.htm>. Acesso em: 05 dez. 2015.

_____. Decreto nº 7.313, de 22 de setembro de 2010. *Dispõe sobre procedimentos orçamentários e financeiros relacionados à autonomia dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7313.htm>. Acesso em: 11 jul. 2016.

_____. Portaria SOF nº 54, de 04 de julho de 2011. *Altera o Anexo da Portaria MOG nº. 42, de 14 de abril de 1999, que atualiza a discriminação da despesa por funções, de que trata o Anexo 5 da Lei no 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2011/programacao-orcamentaria-e-financeira/portaria-sof/Ptr_sof_54_040711.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2017.

_____. Decreto nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013. *Altera o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D8180.htm>. Acesso em: 02 out. 2017.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI (2014-2018)*. Disponível em <<http://ifnmg.edu.br/arquivos/2014/PDI%202014-2018%2009-12-13.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2015.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Relatório de Gestão 2012*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/auditorias/relatorio-gestao>>. Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Relatório de Gestão 2013*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/auditorias/relatorio-gestao>>. Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Relatório de Gestão 2014*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/auditorias/relatorio-gestao>> . Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Relatório de Gestão 2015*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/auditorias/relatorio-gestao>> . Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Relatório de Gestão 2016*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/auditorias/relatorio-gestao>> . Acesso em: 01 abr. 2016.

_____. Ministério da Educação. *NOTA TÉCNICA Nº 32/2016/GAB/SETEC/SETEC*. Disponível em <http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_docman&view=download&alias=40971-nt-32-metodologia-comp-matriz-orc-setec-conif-pdf&Itemid=30192> . Acesso em: 11 jul. 2016.

_____. Ministério da Educação. *Os Institutos Federais: Uma Revolução na Educação Profissional e Tecnológica*. SETEC, Brasília, 2010. Disponível em <<http://portaldoprofessor.mec.gov.br/storage/materiais/0000013531.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2016.

_____. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. *Metodologia da Matriz Orçamentária da Rede de Ensino Profissional e Tecnológico de 2016*. Versão 2016. Brasília, 2016.

_____. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. *Relatório Anual de Análise dos Indicadores de Gestão das Instituições Federais de Educação Profissional, Científica e Tecnológica - Exercício 2015*. Versão 2016. Brasília, 2016.

_____. Ministério da Fazenda *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 7ª Edição*. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>> . Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento MTO*. Versão 2015. Brasília, 2015.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Estatuto do IFNMG*. Disponível em <<http://ifnmg.edu.br/arquivos/2014/PDI%202014-2018%2009-12-13.pdf>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Missão, Visão e Valores do IFNMG*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/ifnmg/missao-visao-e-valores>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

_____. Ministério da Educação. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais. *Regimento Interno da Reitoria*. Disponível em <<http://www.ifnmg.edu.br/documentosinstitucionais>> . Acesso em: 01 Ago. 2017.

CALIMAN, D. R. *Fatores que inibem a institucionalização do orçamento como ferramenta de controle gerencial em uma IFES*. 126 p. 2014. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Espírito Santo. Vitória, 2014.

CASTRO, J. A. de. Financiamento e gasto da educação pública no Brasil. *Revista Salto para o Futuro*. Brasília: DF, Ano XXIII, Boletim 19, Outubro/2013.

CAVALCANTE, P.L. *A implementação do orçamento por resultados no âmbito do Executivo: um estudo de caso*. 2006. 173 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) - Universidade de Brasília. Brasília, 2006.

CORE, F. G. *Reformas Orçamentárias no Brasil: uma trajetória de tradição e formalismo na alocação dos recursos públicos (IX Congresso Internacional del CLAD sobre La Reforma del Estado y de la Administración Pública, 2-5, Madrid, Espanha)*, 2004.

DI PIETRO, M.S.Z. *Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Contabilidade Aplicada a Administração Pública. Disponível em <antigo.enap.gov.br/downloads/ec43ea4fUFAM-ApostilaContabilidadeP.doc>. Acesso em: 01 set. 2017.

FABRINO, R.J.G. *Gasto orçamentário em Educação Básica no Brasil: do Planejamento (Intenções e Meios) aos Resultados – Análise de Correlação e Causalidade em Série Temporal(1995-2009)*. 2011. 87 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade de Brasília. Brasília, 2011.

FERNANDES, F. das C. de M. *Gestão dos Institutos Federais: o desafio do centenário da Rede Federal de educação Profissional e Tecnológica*. IFRN, 2009. Disponível em: <<http://www2.ifrn.edu.br/ojs/index.php/HOLOS/article/viewFile/267/187>>. Acesso em: 20 jan. 2017.

GASPARINI, D. *Direito Administrativo*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GIACOMONI, J. *Orçamento público*. 15.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GUERRA, E M. *Os controles externo e interno da Administração Pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISA EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Indicadores Financeiros Educacionais. Disponível em <<http://portal.inep.gov.br/indicadores-financeiros-educacionais>>. Acesso em: 14 mar.2017.

KOHAMA, H.. *Balanços Públicos: Teoria e Prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. *Contabilidade pública: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2014.

LUCAS, A. R. O. *Planejamento para aperfeiçoar a gestão de recursos do IFBA - Campus Camaçari*. 2015. 96 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

MACIEL, E. A crise do planejamento brasileiro. *Revista do Serviço Público*. Brasília: DF, v. 117, nº.1, p. 37-48, jun./set.1989.

MARCONI, M. De A; LAKATOS, E.M. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATARAZZO, D. C. *Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATIAS-PEREIRA, J. *Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. *Manual de Gestão Pública Contemporânea*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATOS, P. de O. *Análise dos planos de desenvolvimento elaborados no Brasil após o II PND*. 2002. 203 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2002.

MEDEIROS, A.L.; DUARTE, M.T; LIMA, J.N. Perfil da Execução Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior da Região Norte do Brasil no Período 2011-2013. *XXXVIII Encontro da ANPAD*. Rio de Janeiro, set/2014.

MEIRELLES, H. L. *Direito Administrativo Brasileiro*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MILIONI, K.C; et.al. Análise do processo de elaboração da proposta de Lei Orçamentária Anual em uma Instituição Pública Federal de Ensino Superior. *Revista GUAL*, Florianópolis, v. 8, n. 4, p. 164-188, Edição Especial. 2015.

NEVES, T. J.; et.al. *Um Estudo Qualitativo da Execução Física e Orçamentária dos Programas Orçamentários nas Universidades Federais Brasileiras*. XIV Congresso Controladoria e Contabilidade - USP. Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil, São Paulo, jul/2014.

OLIVEIRA, A. G. *O orçamento público como instrumento multidimensional: jurídico, político e de gestão*. 2013. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade Dom Bosco, Curitiba, 2013.

PACTO FEDERATIVO. *O papel de cada ente da Federação na gestão da Educação Pública*. Disponível em <<http://www.portalfederativo.gov.br/noticias/destaques/pacto-federativo-saiba-o-papel-de-cada-ente-da-federacao-na-gestao-da-educacao-publica>>. Acesso em: 14 mar. 2017.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA DO GOVERNO FEDERAL. *Ajuda - Função e Subfunção*. Disponível em <<http://www.portaltransparencia.gov.br/ajuda/AjudaFuncaoSubFuncao.asp>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

ROSA, M.B. *Contabilidade do setor público*. São Paulo: Atlas, 2011.

SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA. *Expansão da Rede Federal*. Disponível em <<http://redefederal.mec.gov.br/expansao-da-rede-federal>>. Acesso em: 07 mar. 2017.

SISTEMA INTEGRADO DE MONITORAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE. *Plano de Metas*. Disponível em <<http://simec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 02 out. 2017.

SISTEMA INTEGRADO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO. *Painel do Orçamento*. Disponível em <<https://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico>>. Acesso em: 02 out. 2017.

VALMORBIDA, S. M. I.; et al. Gestão financeira e orçamentária governamental: uma análise multicritério. *Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios*, Recife, v. III, n. 5, out. 2012.

VERGARA, S. C. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, V. A. As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing. *Revista FAE*, Curitiba, v.5, n.1, jan./abr., p. 61-70, 2002.