

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E  
SEGURANÇA SOCIAL  
CURSO DE MESTRADO**

**ORÇAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS: ANÁLISE DO  
DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DO IFBA NA  
CONSECUÇÃO DOS SEUS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS  
ENTRE 2015 E 2018**

**José Fabrício Andrade de Souza**

**CRUZ DAS ALMAS - BAHIA  
2021**

**ORÇAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS: ANÁLISE DO DESEMPENHO  
ORÇAMENTÁRIO DO IFBA NA CONSECUÇÃO DOS SEUS  
OBJETIVOS ESTRATÉGICOS ENTRE 2015 E 2018**

**José Fabrício Andrade de Souza**

Graduado em Ciências Contábeis

Universidade Estadual de Feira de Santana – UEFS, 2013.

Dissertação apresentada ao Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social da Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.

**Orientador:** Prof. Dr. Warli Anjos de Souza

**CRUZ DAS ALMAS – BAHIA  
2021**

## FICHA CATALOGRÁFICA

S729o	<p>Souza, Jose Fabricio Andrade de. Orçamento e políticas públicas: análise do desempenho orçamentário do IFBA na consecução dos seus objetivos estratégicos entre 2015 e 2018 / Jose Fabricio Andrade de Souza._ Cruz das Almas, Bahia, 2021. 116f.; il.</p> <p>Orientador: Warli Anjos de Souza.</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas, Mestrado Profissional em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social.</p> <p>1.Políticas públicas – Gestão orçamentária. 2.Políticas públicas – Análise econômica – Financeira. 3.Indicadores – Análise. I.Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Centro de Ciências Agrárias, Ambientais e Biológicas. II.Título.</p> <p>CDD: 336.126</p>
-------	--

Ficha elaborada pela Biblioteca Central de Cruz das Almas - UFRB.  
Responsável pela Elaboração - Antonio Marcos Sarmento das Chagas (Bibliotecário - CRB5 / 1615).  
(os dados para catalogação foram enviados pelo usuário via formulário eletrônico).

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RECÔNCAVO DA BAHIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, AMBIENTAIS E BIOLÓGICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS E  
SEGURANÇA SOCIAL  
CURSO DE MESTRADO**

**ORÇAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS: ANÁLISE DO DESEMPENHO  
ORÇAMENTÁRIO DO IFBA NA CONSECUÇÃO DOS SEUS  
OBJETIVOS ESTRATÉGICOS ENTRE 2015 E 2018**

Comissão Examinadora da Defesa de Dissertação de Mestrado  
José Fabrício Andrade de Souza

Aprovado em: 28 de Maio de 2021

Prof. Dr. Warli Anjos de Souza  
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia – UFRB  
Orientador

Prof. Dr. José Pereira Mascarenhas Bisneto  
Universidade Federal do Recôncavo da Bahia – UFRB  
Examinador Interno

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Áurea Fabiana Apolinário de Albuquerque Gerum  
Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA  
Examinadora Externa

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus pais, Roque Capistrano e Analúcia Andrade, principais responsáveis por todas as minhas conquistas. Amo vocês!

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre está iluminando o meu caminho, proporcionando mais esta importante realização acadêmica.

À minha família, permitindo, desde a infância, condições de ter uma educação de qualidade para a realização dos meus sonhos; em especial aos meus pais, meu irmão José Franclin, minha namorada Larissa, meus avós Raimundo Capistrano (*in memoriam*) e Ivone Andrade (*in memoriam*), presentes diariamente no meu coração.

Aos colegas da turma do Mestrado em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social pelo conhecimento compartilhado e amizades criadas; em especial ao meu amigo Ubaldo pela ajuda constante durante todo o curso.

Aos professores do Mestrado pelos ensinamentos transmitidos, permitindo meu aperfeiçoamento profissional, assim como a todos os profissionais da UFRB que, diretamente ou indiretamente, contribuíram para que esse sonho se realizasse.

Ao IFBA por ter contribuído para a minha experiência profissional, permitindo que o tema desta pesquisa fosse desenvolvido; em especial aos amigos do Quintas que tornam o ambiente de trabalho muito mais feliz.

A todos os meus amigos; em especial a Jhon que, por diversas vezes, me ajudou na estadia em Cruz das Almas, me fazendo se sentir em casa!

Ao Professor Dr. Warli Anjos de Souza pela orientação de excelência, compartilhando o seu rico conhecimento, tornando-se um grande exemplo de profissional que levarei durante a minha vida.

Enfim, a todos e todas que de alguma forma contribuíram para que essa etapa fosse concluída.

Meu muito obrigado!

## ORÇAMENTO E POLÍTICAS PÚBLICAS: ANÁLISE DO DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DO IFBA NA CONSECUÇÃO DOS SEUS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS ENTRE 2015 E 2018

**RESUMO.** O orçamento público representa um dos principais instrumentos de realização de políticas públicas, dentre elas, as educacionais. Dessa forma, esta pesquisa buscou analisar o desempenho orçamentário do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia (IFBA) na consecução dos seus objetivos estratégicos de 2015 a 2018. Para o alcance do objetivo da pesquisa, foi realizado um estudo descritivo por meio de uma abordagem qualitativa na modalidade de estudo de caso, utilizando-se como procedimentos técnicos uma revisão bibliográfica e análise documental dos Instrumentos de *Accountability* do IFBA, aplicando-se, a partir dos dados coletados, um conjunto de indicadores contábeis e de desempenho. Os resultados encontrados evidenciaram que a Instituição depende do Poder Executivo Federal para a execução de suas políticas educacionais, tendo em vista que as suas receitas orçamentárias arrecadadas, constituídas, principalmente, por serviços e patrimoniais, não corresponderam a 1% do total das despesas executadas, as quais foram compostas por cerca de 75% de Gastos com Pessoal, 21% com Outras Despesas Correntes e 4 % com Investimentos. Com um resultado orçamentário deficitário em todo o período de recorte, foi constatado um baixo crescimento da dotação orçamentária da Instituição na LOA, limitando-se a capacidade alocativa de recursos pelos *Stakeholders*, já que as variações ocorridas foram inferiores ao crescimento dos gastos com pessoal. Como alternativa de captação de recursos, notou-se que a Instituição vem conseguindo a execução de Termos de Execução Descentralizada, principalmente para a construção e estruturação de novas unidades pelo Estado. Identificou-se que o orçamento disponibilizado foi o principal ponto problemático para a execução das metas dos seus objetivos estratégicos de Ensino, Pesquisa, Pós-Graduação, Inovação, Extensão e Gestão, executando-se menos que 50% das metas planejadas. No entanto, a Instituição obteve um crescimento de 32% de eficiência acadêmica, assim como aumentou de 22%, em 2015, para 48%, em 2018, o percentual de metas executadas, demonstrando que vem buscando melhorar o seu desempenho mesmo diante das limitações orçamentárias. Os contingenciamentos orçamentários, atrasos de repasses financeiros e os orçamentos insuficientes de manutenção das novas unidades representaram os principais fatores intervenientes no desempenho orçamentário da Instituição. Pode-se concluir que o IFBA possui o desafio de buscar o crescimento dos seus indicadores nos próximos exercícios financeiros frente aos ajustes fiscais realizados pelo Governo Federal. Recomenda-se que a Instituição busque a otimização de arrecadação de suas receitas próprias para uma maior sustentabilidade orçamentária, assim como realize de forma contínua o aperfeiçoamento da execução orçamentária, alocando-se os recursos de forma eficiente na realização dos seus objetivos. Por fim, foram apresentados algumas diretrizes, objetivos e indicadores contábeis no intuito de contribuir para o desempenho orçamentário da Instituição.

**Palavras chave:** Despesas orçamentárias; Indicadores; Receitas orçamentárias.

## **BUDGETING AND PUBLIC POLICIES: IFBA'S BUDGETARY PERFORMANCE ANALYSIS IN THE ACHIEVEMENT OF ITS STRATEGIC OBJECTIVES BETWEEN 2015 AND 2018**

**ABSTRACT.** Public budgeting represents one of the main instruments for public policies, including the educational ones. This research analyzed the performance-based budgeting of the Federal Institute of Education, Science and Technology of Bahia (IFBA) in the achievement of its strategic objectives from 2015 to 2018. We conducted a descriptive study using a qualitative approach in a case study. We used as technical procedures a literature review and documentary analysis of the Accountability Instruments of IFBA. Based on the data collected, we applied a set of performance and accounting indicators. The results evidenced that the referred Institution depends on the Federal Executive Branch for the implementation of its educational policies. Its budget revenues collected, which mainly consisted of services and patrimonial, did not correspond to 1% of the total expenses incurred. The expenses were composed of about 75% with the personnel spending, 21% with other current expenses and 4% with investments. Given a deficit budget result throughout the studied period, we found a low growth in the Institution's budget allocation in the Appropriation Bill (AP). It limits the allocation capacity of resources by Stakeholders since the variations that occurred were lower than the growth of staff expenses. As an alternative to gather resources, we noticed that the Institution has been achieving the fulfillment of the Decentralized Execution Terms, especially for the construction and structuring of new branch campuses in the State of Bahia. We identified that the budget available was the main difficult point for the goals' implementation of its strategic objectives of Teaching, Research, Postgraduate, Innovation, Extension, and Management, running less than 50% of the planned goals. However, the Institution obtained a 32% increase in academic efficiency, and the percentage of goals executed increased from 22% in 2015 to 48% in 2018. Even in the face of budget limitations, the Institution has been improving its performance. The budget contingencies, financial transfer delays, and the insufficient maintenance budgets for the new branch campuses represented the main factors involved in the Institution's budget performance. We can conclude that IFBA has the challenge to seek the growth of its indicators in the next fiscal year's considering the fiscal adjustments performed by the Federal Government. We recommended that the Institution should optimize the collection of its own revenues for greater budget sustainability. And also, it should continuously perform the improvement of the budget execution, allocating the resources efficiently in the achievement of its objectives. Finally, we presented some guidelines, objectives, and accounting indicators in order to contribute to the Institution's budget performance.

**Keywords:** Budget expenditures; Indicators; Budget revenues.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
EPCT	Educação Profissional, Científica e Tecnológica
GND	Grupo de Natureza da Despesa
IEAC	Índice de Eficiência Acadêmica por Concluinte
IES	Instituição de Ensino Superior
IFBA	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia
IFCE	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará
IFES	Instituições Federais de Ensino
IFES	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo
IFGO	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás
IFMA	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão
IFMS	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul
IFNMG	Instituto Federal do Norte de Minas Gerais
IFPA	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
IFPB	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
IFPE	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco
IFRN	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
IFs	Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia
IFSC	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina
IFSP	Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
NBCTSP	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PDRAE	Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado
PIB	Produto Interno Bruto
PPA	Plano Plurianual
PSO	<i>Public Service Orientation</i>
SETEC	Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica
SINAES	Sistema Nacional de Avaliação de Educação Superior
TCU	Tribunal de Contas da União
TED	Termos de execução descentralizada
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Áreas de competências do MEC .....	19
<b>Figura 2</b> - Evolução da Rede Federal de Ensino Profissional no Brasil .....	20
<b>Figura 3</b> - Distribuição da Rede Federal de EPCT .....	21
<b>Figura 4</b> - Instrumentos de Planejamento Governamental .....	24
<b>Figura 5</b> - Estrutura da LOA e do PPA .....	26
<b>Figura 6</b> - Principais tipos de orçamento .....	30
<b>Figura 7</b> - Ciclo orçamentário .....	33
<b>Figura 8</b> - Etapas da pesquisa .....	52
<b>Figura 9</b> - Atuação do IFBA na Bahia .....	58
<b>Figura 10</b> - Objetivos estratégicos .....	59
<b>Figura 11</b> - Orçamento aprovado do IFBA na LOA - em milhões de R\$ .....	63
<b>Figura 12</b> - Aumento percentual orçamentário do IFBA x Inflação .....	64
<b>Figura 13</b> - Total de Receitas Orçamentárias Realizadas de 2015 a 2018 - em % .	67
<b>Figura 14</b> - Desempenho da Receita Orçamentária do IFBA - em milhões de R\$....	69
<b>Figura 15</b> - Crescimento da Dotação Orçamentária Total e de Pessoal – em %.....	73
<b>Figura 16</b> - Grupo de Natureza da Despesa (GND) na Dotação Atualizada - em %	74
<b>Figura 17</b> - Despesas Empenhadas de 2015 a 2018 por GND – em % .....	77
<b>Figura 18</b> - Despesas Empenhadas de 2015 a 2018 – em milhões de R\$ .....	77
<b>Figura 19</b> - Composição das Despesas Pagas – em %.....	79
<b>Figura 20</b> - Despesa Paga de 2015 a 2018 – em milhões de R\$ .....	79
<b>Figura 21</b> - Resultado da Execução da Despesa - em milhões de R\$.....	81
<b>Figura 22</b> - Resultado Orçamentário do IFBA - em milhões de R\$.....	85
<b>Figura 23</b> - Planejado x Executado: Metas do IFBA .....	89
<b>Figura 24</b> - Índice de Eficiência Acadêmica por Concluinte .....	91
<b>Figura 25</b> - Eficiência Acadêmica em 2018 dos 10 IFs com maior orçamento aprovado de 2015 a 2018.....	92

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> - Indicadores de Desempenho do Acórdão TCU (N. 2.267/2005).....	39
<b>Quadro 2</b> - Programação Quantitativa e Qualitativa da Despesa Orçamentária.....	44
<b>Quadro 3</b> - Finalidade das Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (DCASP).....	47
<b>Quadro 4</b> - Indicadores Contábeis do Balanço Orçamentário.....	48
<b>Quadro 5</b> - Indicadores selecionados na pesquisa .....	53
<b>Quadro 6</b> - Documentos selecionados na pesquisa .....	55
<b>Quadro 7</b> - Discriminação dos Objetivos Estratégicos do IFBA.....	59
<b>Quadro 8</b> - Previsão e Arrecadação das Receitas Orçamentárias do IFBA - em milhões de R\$.....	65
<b>Quadro 9</b> - Previsão e Arrecadação das Receitas Orçamentárias do IFBA em % ..	66
<b>Quadro 10</b> – Composição das Despesas Orçamentárias Planejadas pelo IFBA - em milhões .....	71
<b>Quadro 11</b> - Composição das Despesas Orçamentárias Planejadas pelo IFBA – em % .....	71
<b>Quadro 12</b> - Composição das Despesas Executadas pelo IFBA – em milhões de R\$ .....	75
<b>Quadro 13</b> - Composição das Despesas Executadas pelo IFBA – em %.....	75
<b>Quadro 14</b> - Desempenho da Despesa Orçamentária do IFBA entre 2015 e 2018.	80
<b>Quadro 15</b> - Desempenho das Metas Planejadas e Executadas – 2015 a 2018.....	87
<b>Quadro 16</b> - Resumo do Desempenho das Metas (2015 – 2018) .....	87

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1</b> - Participação dos IFs no orçamento do MEC (2010 a 2020).....	36
<b>Tabela 2</b> - IFs com maior orçamento aprovado (2015 a 2018) – em bilhões de R\$. 62	
<b>Tabela 3</b> - Desempenho da Receita Orçamentária do IFBA .....	68
<b>Tabela 4</b> - Resultado Orçamentário entre 2015 e 2018 .....	84

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>14</b>
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	14
2.1.1	<b>A Administração Pública e suas transformações.....</b>	<b>14</b>
2.1.2	<b>Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia: o Estado fornecendo políticas públicas educacionais .....</b>	<b>18</b>
2.2	PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL BRASILEIRO.....	23
2.2.1	<b>Planejamento em Educação pelos IFs: Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).....</b>	<b>27</b>
2.3	ORÇAMENTO PÚBLICO .....	29
2.3.1	<b>Aspectos do Orçamento Público.....</b>	<b>29</b>
2.3.2	<b>Orçamento dos IFs e prestação de contas ao TCU .....</b>	<b>35</b>
2.4	A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO(CASP) COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARENCIA DO ORÇAMENTO PÚBLICO E DOS RESULTADOS DA GESTÃO. ....	40
2.4.1	<b>Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP): fonte de informações para a tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização (Accountability). ....</b>	<b>45</b>
2.5	ESTUDOS EMPÍRICOS NO BRASIL RELACIONADOS.....	49
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>52</b>
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	52
3.2	INDICADORES SELECIONADOS .....	53
3.3	COLETA DE DADOS E ANÁLISE DOS INDICADORES. ....	55
<b>4</b>	<b>ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS.....</b>	<b>57</b>
4.1	DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL DO <i>LOCUS</i> DA PESQUISA :IFBA.....	57
4.2	ANALISE DO DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DO IFBA NA CONSECUÇÃO DOS SEUS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DE 2015 A 2018. ....	65
4.2.1	<b>Composição e Desempenho da receita orçamentária do IFBA .....</b>	<b>65</b>
4.2.2	<b>Composição e Desempenho das Despesas Orçamentárias do IFBA ....</b>	<b>70</b>
4.2.3	<b>Resultado Orçamentário do IFBA.....</b>	<b>84</b>
4.3	DESEMPENHO DAS METAS INSTITUCIONAIS.....	87
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>93</b>
	<b>APÊNDICE A – DIRETRIZES, OBJETIVOS E INDICADORES CONTÁBEIS PARA O APERFEIÇOAMENTO DO DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA BAHIA (IFBA) .....</b>	<b>108</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O orçamento público corresponde a um dos principais instrumentos de realização de políticas públicas governamentais (ABRÚCIO; LOUREIRO, 2004). Através dele, o Estado se apropria dos recursos da sociedade, sobretudo pela tributação, e realiza a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços pelo conjunto de entidades e órgãos que compõem a Administração Pública (BRASIL, 2018b).

No entanto, desde novembro de 2014, observa-se que os resultados fiscais têm elevado a dívida pública federal, tendo em vista que os ingressos de recursos nos cofres públicos não estão sendo suficientes para o atendimento das obrigações do governo, gerando déficits fiscais primários, ano após ano (BRASIL, 2021).

Além disso, observa-se que o Produto Interno Bruto (PIB) desde 2014 vem obtendo resultados contábeis insatisfatórios, já que no referido ano teve apenas um crescimento de 0,5%, seguidos de resultados negativos de 3,5% e 3,3% nos exercícios de 2015 e 2016 e, um crescimento de apenas 1,3% e 1,8%, em 2017 e 2018, respectivamente. Registra-se ainda que em 2019, o percentual de crescimento volta a reduzir, alcançando o resultado de 1,4% de crescimento (IBGE, 2021).

Esse quadro tem provocado na Administração Pública restrições orçamentárias nas diversas entidades que compõem o quadro do Poder Executivo Federal, ao mesmo tempo em que, diante da Nova Gestão Pública, a sociedade vem exigindo maior eficiência do serviço público quanto à forma com que os recursos vêm sendo aplicados (NEIVA, 2011).

Logo, o desempenho orçamentário dos Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFs), autarquias do Governo Federal vinculada ao Ministério da Educação (MEC), executoras de políticas públicas educacionais, tem sido motivo de análise, principalmente, quanto a viabilidade de funcionamento dessas instituições diante das constantes restrições orçamentárias.

Nesse contexto, consta a presença do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia (IFBA), que atua executando políticas públicas educacionais no Estado da Bahia. Na condição de autarquia do Ministério da Educação (MEC), o IFBA integra a Lei Orçamentária Anual (LOA) do Poder Executivo Federal, devendo adotar as normas orçamentárias aplicáveis às entidades do setor público, assim como

aplicar de forma integral a Contabilidade Aplicada ao Setor Público(CASP), evidenciando, através dos Demonstrativos Contábeis, os resultados de cada exercício financeiro. Essa transparência governamental contribui para que a sociedade possa estar aplicando no IFBA, a *Accountability Vertical* em suas receitas e despesas orçamentárias, analisando-se a forma pela qual os recursos vêm sendo executados a cada exercício financeiro.

O IFBA é constituído por 24 Campi, além de Reitoria, Polo de inovação e cinco centros tecnológicos de referência, ofertando, através de seus 1.700 professores e mais de 1.000 técnicos administrativos, cerca de 300 cursos presenciais e 17 à distância para mais de 37 mil estudantes (IFBA, 2021). Para que as suas políticas públicas educacionais possam ser ofertadas com os recursos disponibilizados pelo governo, a instituição elabora através do seu Planejamento Institucional, os objetivos estratégicos e as metas a serem perseguidas a cada exercício financeiro, buscando orientar a alocação de recursos nas áreas estratégicas.

No entanto, o IFBA, assim como diversas Instituições Federais de Ensino do País (IFES), tem encontrado um grande problema para o fornecimento de serviços públicos: as limitações orçamentárias. Com a Emenda Constitucional 95/2016 que institui o teto dos Gastos Públicos, ocorreu uma limitação ao crescimento das despesas do governo federal durante 20 anos, afetando diretamente os Institutos Federais, integrantes da Administração Pública Federal.

Destarte, surge a inquietação desta pesquisa: **Qual o desempenho orçamentário do IFBA entre 2015 e 2018 na consecução dos seus objetivos estratégicos?**

O aprofundamento da problemática torna-se relevante pois, a educação, direito social constitucionalizado, corresponde a um importante instrumento de política pública de formação do ser humano, sendo um fator importante para o processo de enfrentamento da pobreza e das desigualdades sociais (IOSIF, 2007).

Contudo, para que as políticas públicas educacionais sejam realizadas pelas Instituições Federais de Ensino (IFES), necessita-se da atuação estatal alocando os recursos necessários. Porém, diante do quadro econômico atual, os recursos disponibilizados nos orçamentos anuais têm sido cada vez mais limitados perante as demandas das IFES, colocando-as em alerta, pois conforme Oliveira (2018), a aplicação linear do teto dos gastos da Emenda Constitucional 95/2016 sobre o orçamento das IFES podem inviabilizar o funcionamento das mesmas já no curto

prazo de tempo. Outro fator relevante, trata-se dos recorrentes contingenciamentos orçamentários estabelecidos pelos Decretos de Contingenciamentos de despesas do Poder Executivo Federal, limitando a capacidade de execução da despesa pública pelas autarquias federais a cada exercício financeiro.

Logo, na condição de profissional contábil da Instituição, pretende-se contribuir para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário ao longo dos próximos exercícios financeiros, subsidiando os gestores com informações relevantes para a alocação de recursos de forma eficiente, através de tomadas de decisões qualificadas.

Sendo assim, o objetivo geral desta pesquisa se concentra em analisar o desempenho orçamentário do IFBA na consecução dos seus objetivos estratégicos entre 2015 e 2018, possuindo como objetivos específicos:

a) Analisar a composição e o desempenho das receitas e despesas orçamentárias realizadas pelo IFBA.

b) Diagnosticar o desempenho de realização das metas institucionais de cada objetivo estratégico.

c) Identificar os fatores intervenientes no desempenho orçamentário do IFBA.

d) Apresentar a partir dos resultados da pesquisa, Diretrizes, Objetivos e Indicadores Contábeis para o aperfeiçoamento do Desempenho Orçamentário do IFBA.

Em relação ao período de recorte utilizado, justifica-se em decorrência da vigência do Plano de Desenvolvimento Institucional da Instituição (2014 a 2018), permitindo que a pesquisa possa analisar os resultados dos objetivos estratégicos planejados. No entanto, iniciou-se a partir de 2015, diante das mudanças ocorridas nos Balanços Públicos realizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, a partir do ano supracitado e que serão utilizados para análise do desempenho orçamentário.

Para que os objetivos desta pesquisa sejam alcançados, este estudo foi estruturado com este capítulo introdutório, seguido do capítulo 2, com o referencial teórico, abordando sobre a administração pública, planejamento governamental brasileiro, orçamento público, contabilidade aplicada ao setor público e estudos empíricos relacionados ao tema. No capítulo 3 é apresentada a metodologia utilizada para o alcance dos objetivos da pesquisa. No Capítulo 4 constam as análises e discussões sobre os resultados, apresentando-se ao final da pesquisa, as considerações finais, assim como diretrizes, objetivos e indicadores contábeis para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário da Instituição.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

#### **2.1.1 A Administração Pública e suas transformações**

O Estado Brasileiro possui uma séria de obrigações sociais, políticas e administrativas estabelecidas pela Constituição Federal de 1988. Dessa forma, para que ele possa cumpri-las, visando satisfazer as necessidades coletivas, aparece o papel da Administração Pública (VIVEIROS, 2016)

A Administração, de forma geral, pode ser entendida como a atividade tanto superior de planejar, dirigir, comandar, como também a atividade subordinada de executar (DI PIETRO, 2013). Logo, engloba planejamento, organização, direção e controle da utilização de recursos com a finalidade de alcançar os objetivos organizacionais (HORA, 2017).

Segundo Meirelles (2009), a administração pública corresponde a gestão dos bens e interesses qualificados da comunidade, no âmbito federal, estadual ou municipal. Pode ser entendida como o meio estruturado pelo qual o Estado atua executando atividades concretas de interesse coletivo visando o bem-estar social da coletividade, conforme Bobbio, Matteuci e Pasquino (1998)

Consoante os autores citados, Di Pietro (2013) conceitua a Administração Pública como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses públicos a partir do conjunto de entidades do setor público utilizando-se dos recursos do Estado.

Com as reformas administrativas ao longo dos anos, a Gestão Pública foi se aperfeiçoando frente às demandas socioeconômicas, fazendo com que três modelos administrativos adquirissem bastante relevância, principalmente, quanto à forma com que os recursos públicos serão aplicados: o Patrimonial, Burocrático e o Gerencial.

O modelo Patrimonialista caracterizou-se pela grande concentração de poder, sendo típica dos Estados Absolutistas, em que o Estado representa a extensão do poder do administrador, fazendo com que nepotismo e corrupção na execução do orçamento público sejam mais presentes neste modelo administrativo (BRASIL, 1995; SILVA, 2017a).

Com as reformas político-administrativas no Brasil, sobretudo após a revolução industrial, a administração pública passou a adotar, diante de um cenário de urbanização e industrialização, uma nova organização do aparelho do Estado através do modelo burocrático objetivando a racionalização dos processos de trabalhos para o alcance da eficiência administrativa (MIZAEL et al, 2013) .

O modelo burocrático, idealizado pelo alemão Max Weber, se orienta pelo cumprimento às normas, à formalidade e ao profissionalismo, ou seja, a igualdade sendo manifestada por meio de regras formais (SILVA, 2017a). Este modelo impactou nas contas públicas brasileiras, provocando elevação de gastos, trazendo ainda mais a discussão da ineficiência dos serviços públicos diante dos recursos utilizados, pois segundo Bresser-Pereira (1996, p. 5) “a administração burocrática é lenta, cara, autorreferida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos”.

No entanto, como uma forma de resposta a expansão das funções sociais e econômicas do Estado no século XX, como também em função do desenvolvimento tecnológico e da globalização, a Administração Pública Gerencial tornou-se um modelo bastante aceito no âmbito governamental.

A administração pública gerencial trouxe dentro de sua essência a descentralização e a desburocratização como forma de garantir a eficácia e a eficiência na administração pública. Dentre seus principais objetivos, podem ser citados o aumento da qualidade dos serviços, redução dos custos, desenvolvimento de uma cultura gerencial nas organizações orientada para resultados e o aumento da governança do Estado através da eficiência e eficácia (BRESSER-PEREIRA, 1996).

Ela pode ser classificada ainda em três tipos: gerencialismo puro, no qual a ênfase está pela eficiência e a eficácia governamental, o *Consumerism* que se concentra na satisfação do cidadão enquanto consumidor do serviço público e por fim, a versão mais desenvolvida e adotada pela Nova Gestão Pública, que é o *Public Service Orientation – PSO* (ABRUCIO, 1997).

De acordo com Abrucio (1997), para o *PSO* o serviço público deve ser orientado para a satisfação dos cidadãos detentores de direitos e deveres, sobretudo, em fiscalizar e controlar a execução do orçamento público pelas Instituições do Estado. Um dos principais instrumentos utilizados para esta finalidade trata-se da *Accountability*, sendo considerada, peça essencial na reforma do Estado (ABRUCIO, 2005).

A *Accountability*, em um contexto democrático, corresponde à responsabilização política ininterrupta do Poder Público em relação à sociedade, permitindo instrumentos e condições para que seja realizada uma contínua prestação de contas pelos governantes e responsabilização pelos atos praticados na gestão pública (BEHN, 1998).

Para Castro (2013), a *Accountability* pode ser entendida como sendo uma filosofia de prestação de contas, traduzindo-se como um compromisso de prestar contas à população das ações desenvolvidas e dos resultados alcançados pelos agentes públicos na aplicação dos recursos do Estado, colaborando, dessa forma, na prevenção do mau uso do poder público (SILVA, 2017b).

A *Accountability* pode ser vista ainda, sob dois aspectos: verticalidade e horizontalidade, conforme apontado por O' Donnel (1998).

A *Accountability* vertical trata-se do controle exercido de forma ascendente pelos cidadãos através do voto, como também através do controle social, fiscalizando a prestação dos serviços públicos e os recursos utilizados através, por exemplo, dos portais eletrônicos de transparência, relatório de gestão dos órgãos, etc. Já a horizontal refere-se à fiscalização mútua entre os Poderes ou por meio das agências que monitoram o poder Público, tais como os Tribunais de Contas, que exercem o Controle Externo da Administração Pública (DONNEL, 1998).

Concomitante com a evolução administrativa, a gestão do orçamento público também sofreu modificações para que os objetivos governamentais fossem alcançados, fazendo com que o orçamento público deixasse de ser um instrumento de controle político, e se tornasse um instrumento de administração, devendo ser executado, controlado e avaliado, conforme o orçamento-programa, também chamado de orçamento moderno (KLEIN, 2018).

Dessa forma, o orçamento não só representa o meio pelo qual as políticas públicas serão custeadas, como também passou a atuar como instrumento de *Accountability* da Gestão Pública, por meio do qual a sociedade e os órgãos de controle interno e externo das instituições fossem capazes de avaliar o desempenho da ação governamental.

Essas transformações na Gestão Pública, contribuiu para que em 1995, no Brasil, fosse lançado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), objetivando a formação de um Estado mais forte e eficiente, buscando um melhor

desempenho tanto dos agentes quanto da estrutura administrativa estatal na realização dos objetivos institucionais (BRASIL, 1995).

Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, a *Accountability* passou a obter bastante relevância no cenário brasileiro, devido à necessidade de maior responsabilidade na gestão dos recursos públicos, permitindo que a sociedade tivesse condições de realizar com maior eficiência a fiscalização da aplicação dos recursos públicos executados pelos gestores governamentais.

Em 2009, a LRF sofreu alterações com a Lei Complementar n. °131, aumentando-se ainda mais os mecanismos de transparência e responsabilização dos agentes públicos na aplicação do Orçamento, por meio da transparência ativa pelo governo.

No entanto, vale ressaltar que apesar da absorção da corrente gerencial, ainda há fortes características na gestão pública brasileira da burocracia quanto à obediência às normas e aos critérios legais, sobretudo quando se trata da execução do orçamento público.

Muitos autores destacam, inclusive, que no Brasil há uma incompletude da reforma gerencial, pois segundo Torres (2004) há um forte patrimonialismo na cultura política da administração pública. Já Rezende (2002) defende a ideia de que as políticas de reformas no Brasil são de baixa performance, ocorrendo falhas sucessivas.

Mizael et al (2004) ainda defendem que um dos pontos que contribuiu para a não implantação em larga escala do modelo gerencial no Brasil é o fato do gerencialismo não ter alcançado níveis de governos estaduais e municipais. Bresser-Pereira (1996) ainda afirma que a própria constituição de 1988 apresentou pontos de retrocessos burocráticos.

Diante dos resultados fiscais do Governo acumulando-se desde novembro de 2014, aumentando-se a dívida pública brasileira, a busca pela eficiência e otimização dos recursos tornou-se um tema de bastante importância dentro da agenda governamental. Como consequência, provocou a necessidade de realização de novas propostas de reformas administrativas, como a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) de nº 32/2020 que está em tramitação no Congresso Nacional, objetivando a maior eficiência do serviço público, ratificando a prevalência do Gerencialismo, sobretudo, o *PSO* na Administração Pública brasileira.

Um dos efeitos da administração gerencial do Estado, no Brasil, a partir do Decreto-Lei nº 200 de 1964, foi a descentralização da administração pública que promoveu através das novas instituições descentralizadas, serviços típicos de Estado para a sociedade, através de fundações, autarquias e empresas de economia mista realizando a oferta de bens e serviços de interesse coletivo.

No âmbito educacional, foram criadas autarquias do Poder Executivo Federal vinculadas ao Ministério da Educação com o objetivo de executar políticas públicas em todo o território nacional representando o Estado. Dentre elas, os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (IFS), como parte integrante do conjunto das Instituições Federais de Ensino (IFES) do País.

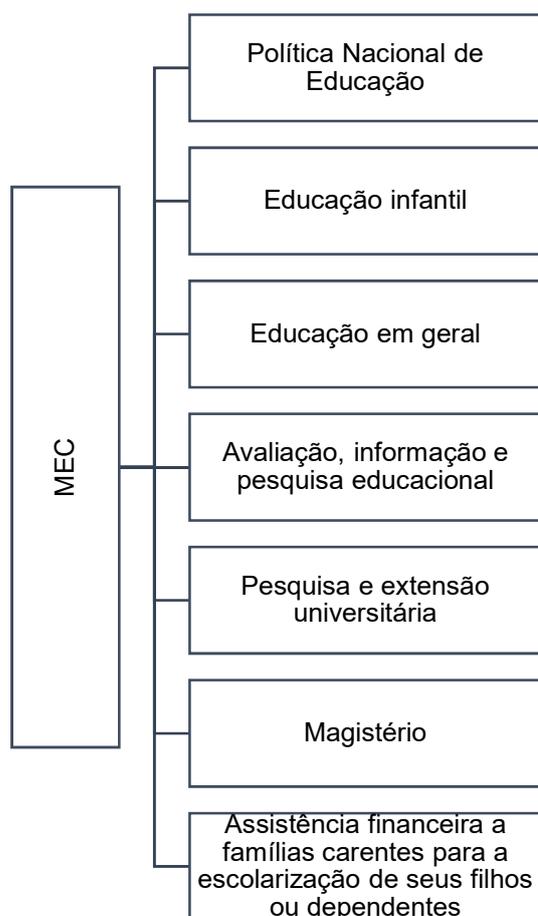
### **2.1.2 Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia: o Estado fornecendo políticas públicas educacionais**

A educação corresponde a um dos principais direitos sociais da sociedade brasileira, devendo ser promovida e incentivada pelo Estado com a participação popular objetivando proporcionar o preparo para a cidadania, qualificação para o trabalho e o desenvolvimento pessoal (BRASIL, 1988). Ela representa um importante instrumento de política pública de formação do ser humano em diferentes óticas, devendo também ser vista como um fator importante para o processo de enfrentamento da pobreza e das desigualdades sociais (IOSIF, 2007).

Criado em 1930, no governo de Getúlio Vargas, o MEC corresponde ao órgão da Administração Pública Federal Direta responsável pelas políticas públicas educacionais no Brasil, tendo dentre suas principais atribuições a elaboração e execução da Política Nacional de Educação de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação nacional (LDB). Dessa forma, todo o sistema educacional brasileiro está sob a supervisão do MEC.

Conforme Decreto n. 10.195/2019, o MEC tem como área de competência os seguintes assuntos:

**Figura 1 - Áreas de competências do MEC**



Fonte: BRASIL (2019c)

Considerando a descentralização ocorrida na administração pública, o MEC, para executar os diversos assuntos de sua competência, possui um conjunto de autarquias vinculadas que desempenham a oferta da educação pública e gratuita, cumprindo dessa forma, um dos deveres do Estado, conforme a Carta Magna de 1988.

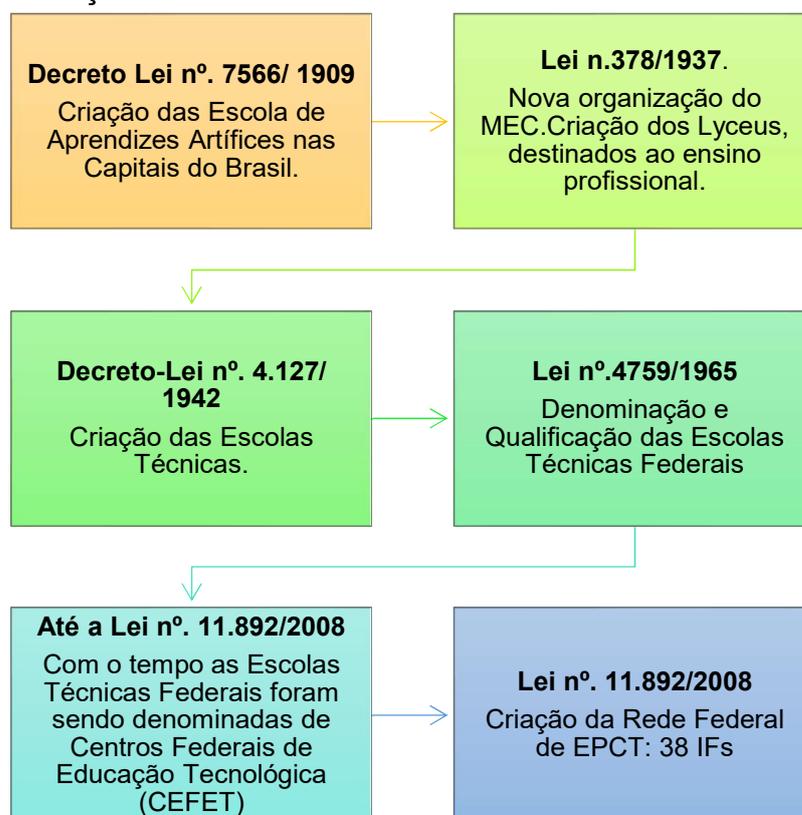
Sendo assim, com o objetivo de promover políticas públicas educacionais em todo o território nacional, fomentando o desenvolvimento local e regional, através da Lei 11.892/2008, foi instituída, no âmbito federal de ensino, a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (EPCT), vinculada ao Ministério da Educação, sendo constituída por: a) 38 Institutos Federais (IFs); b) 02 Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET); c) Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR); d) 22 escolas técnicas vinculadas às universidades federais; e) Colégio Pedro II.

Apesar da Lei que instituiu a rede federal de EPCT ser do ano de 2008, a Rede Federal de Educação Profissional já possui mais de cem anos de história no País,

sendo instituída em 23 de setembro de 1909, através do Decreto nº. 7566, quando o Presidente Nilo Peçanha criou as Escolas de Aprendizes Artífices nas capitais dos Estados, oferecendo educação profissional para a população em situação de vulnerabilidade socioeconômica (BRASIL, 1909).

A partir de então, a Rede Federal foi passando por transformações até chegar em 2018, quando foi criada oficialmente a Rede Federal de EPCT. A Figura 2 apresenta alguns dos principais marcos da evolução da dessa rede ao longo dos anos:

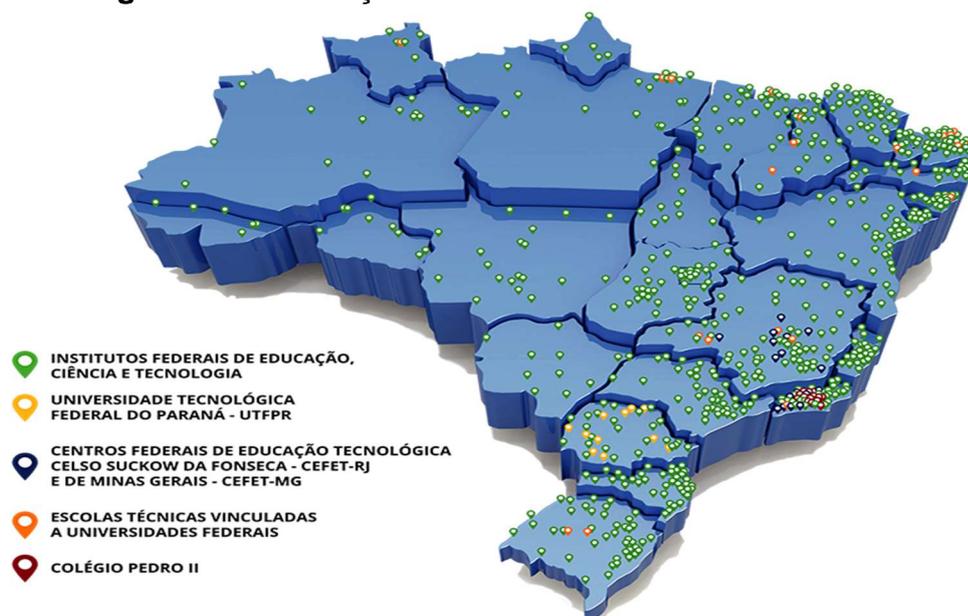
**Figura 2 - Evolução da Rede Federal de Ensino Profissional no Brasil**



Fonte: Elaborado pelo Autor (2021)

Considerando os respectivos campi associados à rede federal de EPCT, tem-se registrado, de acordo com o MEC (2021), mais de 661 unidades distribuídas entre as 27 unidades federadas. Essa grande capilaridade de atuação nas diversas localidades do País pode ser observada na Figura 3:

**Figura 3 - Distribuição da Rede Federal de EPCT**



Fonte: MEC (2021)

O processo de expansão das instituições federais de educação profissional, científica e tecnológica no Brasil iniciou-se quando o governo federal revogou a proibição de criação de novas unidades de ensino profissional federais por meio da Lei nº 11.195, de 18 de Novembro de 2005, criando 64 novas unidades de ensino profissional no País (BRASIL, 2005; GALVÃO, 2016).

Outro fator fundamental para o crescimento da rede federal corresponde ao Plano de Expansão da Rede Federal de Educação Profissional, criado pelo MEC, em 2005, por meio da sua Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC). Dividido em três fases, este plano impulsionou a expansão e interiorização das Instituições Federais de EPCT, partindo, em 2006, de um total de 144 unidades existentes para um total de 661 em 2019 (MEC, 2021).

Um fator primordial para o crescimento dessas unidades, fortalecendo a Rede Federal Profissional, foi a criação dos 38 Institutos Federais que, segundo Galvão (2016) trouxe como principal característica a oferta da educação profissional nas mais diversas modalidades. A relevância dos IFs para a formação e consolidação da Rede Federal de Educação Profissional é destacada pelo MEC:

Uma das características centrais da formação da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica foi a implantação de uma nova concepção sobre o papel e a presença do sistema de ensino federal na oferta pública da educação profissional e tecnológica. Essa característica se

materializa no desenho de um novo padrão de instituição, os denominados Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia (Institutos Federais ou IFs), estruturados a partir dos vários modelos existentes e da experiência e capacidade instaladas especialmente nos Centros Federais de Educação Tecnológica (Cefet), nas escolas técnicas e agrotécnicas federais e nas escolas técnicas vinculadas às universidades federais (MEC, p.1, 2021).

Os IFs foram criados como autarquias federais executoras de políticas públicas educacionais, ou seja, são integrantes da Administração Pública Federal Indireta, detentores de autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, atuando sob a supervisão do MEC (BRASIL, 2008a).

A criação dos Institutos representou a intenção do governo que os mesmos pudessem atuar como “instituições públicas de formação profissional e tecnológica, voltados para o fomento ao processo de desenvolvimento local e regional, na perspectiva da integração e inclusão social” (SILVA, 2011a, p. 9).

A Lei de Criação dos Institutos trouxe, de maneira expressa, os objetivos gerais dessas instituições:

- I - Ministrando educação profissional técnica de nível médio, prioritariamente na forma de cursos integrados, para os concluintes do ensino fundamental e para o público da educação de jovens e adultos;
- II - Ministrando cursos de formação inicial e continuada de trabalhadores, objetivando a capacitação, o aperfeiçoamento, a especialização e a atualização de profissionais, em todos os níveis de escolaridade, nas áreas da educação profissional e tecnológica;
- III - realizar pesquisas aplicadas, estimulando o desenvolvimento de soluções técnicas e tecnológicas, estendendo seus benefícios à comunidade;
- IV - Desenvolver atividades de extensão de acordo com os princípios e finalidades da educação profissional e tecnológica, em articulação com o mundo do trabalho e os segmentos sociais, e com ênfase na produção, desenvolvimento e difusão de conhecimentos científicos e tecnológicos;
- V - Estimular e apoiar processos educativos que levem à geração de trabalho e renda e à emancipação do cidadão na perspectiva do desenvolvimento socioeconômico local e regional; e
- VI - Ministrando em nível de educação superior. (BRASIL, 2008a, p.1)

São instituições multicampi que atuam na educação superior, básica e profissional, ofertando educação profissional e tecnológica alicerçadas no Ensino, na Pesquisa e na Extensão, com um ensino verticalizado de forma continuada (BRASIL,2008a). Conforme Machado (2011), os IFs atuam pela busca de transformações sociais, promovendo a inclusão social e melhoria da qualidade de vida de onde se instalam. Buscam nessa condição a redução das iniquidades sociais e territoriais, permitindo crescimento dos indicadores de desempenho educacionais e socioeconômicos locais, conforme Oliveira (2018).

Como são entidades vinculadas ao MEC, cada Instituto tem o seu orçamento discriminado na Lei Orçamentária Anual (LOA) do Poder Executivo Federal, para que possam realizar as suas ações sob a supervisão do MEC. Logo, o desempenho orçamentário irá refletir, qualitativamente e quantitativamente, a forma pela qual os recursos alocados pelo Estado estão sendo utilizados pela Instituição.

Diante dessa dependência orçamentária da União, o desempenho da execução das políticas estão condicionadas aos repasses orçamentários e financeiros que o Governo irá realizar durante o exercício financeiro, provocando, por consequência, uma indefinição se os recursos anuais disponibilizados serão suficientes perante às demandas existentes, principalmente, em decorrência das políticas de contingenciamento orçamentário que vêm ocorrendo nas IFES.

Essa condição provoca uma limitação da capacidade de tomada de decisão, uma vez que essas Instituições devem seguir as políticas públicas do Governo Federal com os recursos que foram disponibilizados (DUARTE, 2019). Sendo assim, o planejamento institucional deve estar adequado ao Planejamento Governamental na realização das ações educacionais, permitindo que os recursos alocados pela União sejam executados em consonância com os programas governamentais.

Nesse contexto, o Planejamento governamental assume papel relevante para a execução de políticas públicas educacionais pelos IFs no País, permitindo que a sociedade e órgãos de controles realizem a devida *Accountability* Horizontal e Vertical, analisando-se a qualidade do gasto público frente aos objetivos.

## 2.2 PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL BRASILEIRO

O estudo do Planejamento Governamental, no Brasil, relaciona-se diretamente com a análise dos Instrumentos de Planejamento estabelecidos pela Constituição vigente de 1988, representando os meios pelos quais as escolhas governamentais serão planejadas e executadas com a finalidade de promoção do bem-estar social.

O planejamento governamental pode ser definido como o caminho utilizado pela Administração Pública para que os objetivos planejados pelo Estado possam ser realizados a partir das disponibilidades financeiras existentes. Para Cunha (2015), traduz-se como instrumento primordial para as ações governamentais de longo e médio prazo.

Representa uma função essencial do estado, constituindo-se como a atividade permanente da administração pública, compreendendo o processo pelo qual são realizadas as escolhas de políticas públicas capazes de combater os problemas sociais em um ambiente no qual os recursos são limitados (BRASIL, 2019b).

O aumento das demandas socioeconômicas e a necessidade de maior integração entre o planejamento com o orçamento público, fizeram com que a Constituição Federal de 1988 estabelecesse três instrumentos de planejamento que passaram a nortear as ações do Estado: O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Estes instrumentos tornaram-se os meios de criação e execução das políticas públicas, conforme Figura 4:

**Figura 4 - Instrumentos de Planejamento Governamental**



Fonte: Elaborado pelo autor (2021), segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), Mendes (2019) e Constituição Federal (1988).

Composto por programas, o PPA define-se como o instrumento de Planejamento de Médio Prazo do Governo reunindo um conjunto de ações orientadas ao alcance de um objetivo declarado a partir de um problema, demanda da sociedade ou aproveitamento de uma oportunidade (BRASIL, 2010). Esse conjunto de ações, de acordo com o gerencialismo do Estado, é aferido através das medidas de desempenho de eficiência aplicada nas Instituições Públicas.

Segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), o PPA corresponde ao Planejamento Estratégico do setor público brasileiro visando organizar o gasto público para gerar os melhores resultados possíveis, refletindo o modo como o governo enxerga e procura construir o desenvolvimento do Estado.

De acordo com Paludo e Procopiuk (2014), o planejamento estratégico contribui para maior eficiência, eficácia e efetividade das ações implementadas,

direcionando a organização para um melhor desempenho de seus objetivos ao longo dos anos.

Dessa forma, no âmbito governamental, conforme Mendes (2019) e Cunha (2015), o PPA reflete o Planejamento estratégico do setor público representando a materialização do plano de governo, demonstrando, segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2013), o modo como o governo visualiza e busca o desenvolvimento dos entes da federação e a resolução dos problemas sociais.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, o PPA deve estabelecer as diretrizes, objetivos e metas governamentais. Logo, envolve componentes técnicos e políticos, pois apesar dos atores políticos estabelecerem as diretrizes governamentais, é necessário que no PPA sejam observados critérios e procedimentos legais e técnicos que deem viabilidade e efetividade à execução das políticas públicas planejadas (BRASIL, 2019b).

A LDO, inovação da CF/1988, por sua vez, compreende as metas e prioridades da Administração Pública, assumindo importantes funções no Planejamento Governamental, principalmente a de orientar a elaboração da LOA fazendo o elo com o PPA vigente. Atua diagnosticando se as metas e prioridades do PPA podem ser realizadas a partir dos recursos alocados no orçamento anual, representando um instrumento de planejamento tático do setor público brasileiro (BRASIL, 1988).

A LDO desempenha, portanto, um papel de balanceamento entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que vão se apresentando ao longo dos anos de implementação do plano plurianual (ALBUQUERQUE, MEDEIROS, FEIJÓ, 2008). Diante desse papel articulador, corresponde ao planejamento tático que traduz os objetivos gerais e estratégias governamentais em objetivos e atividades mais específicos, a cada ano, através da LOA (BATEMAN; SNELL, 1998).

A LOA, ou orçamento propriamente dito, corresponde ao instrumento pelo qual a administração pública prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para um determinado exercício financeiro (BRASIL, 2019). Representa o planejamento operacional no setor público, realizando a compatibilização dos ingressos com os dispêndios que serão efetuados com os recursos da sociedade, sendo o instrumento pelo qual as políticas públicas serão executadas visando atender às necessidades coletivas (MENDES, 2019).

Os três instrumentos atuam de maneira integrada, fazendo com que os programas do Governo, previstos em seu PPA, sejam executados a cada ano através da LOA pelos sujeitos governamentais. Nesse sentido, cabe a LDO ser o instrumento norteador das metas e prioridades da administração pública que deverão ser buscadas a cada exercício financeiro através da execução das ações orçamentárias presentes na LOA (GIFFONI, 2018).

As ações orçamentárias possibilitam a execução das políticas públicas de forma integrada com os programas que foram estabelecidos no PPA, e que também estão presentes na LOA, conforme Figura 5.

**Figura 5 - Estrutura da LOA e do PPA**



Fonte: BRASIL (2019a)

As ações orçamentárias presentes na LOA da União representam os bens e serviços que serão ofertados para a sociedade, como também para o próprio Estado. Para isso, são alocados créditos orçamentários para que as ações estabelecidas de acordo com PPA vigente possam ser executadas através do conjunto de entidades que compõem o Orçamento Público Federal.

Buscando executar os programas e ações do governo estabelecidos no planejamento governamental, os IFS elaboram seus instrumentos de planejamento para que os objetivos e metas institucionais estejam compatíveis com o plano de governo, ofertando políticas educacionais com eficiência, sobretudo, quanto aos recursos aplicados.

Dentre os Documentos elaborados para este fim pelos IFS, aparece com relevância o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), considerado pelo MEC instrumento de análise do Planejamento Estratégico das Instituições Federais de Ensino.

### **2.2.1 Planejamento em Educação pelos IFs: Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI)**

Segundo Cavalheiro e Flores (2001), planejar significa tomar decisões tendo como base o que vai acontecer, porém com critérios técnicos, tornando-se, assim, um importante instrumento na administração pública.

Schuh e Bassi (2017, p. 112) definem o planejamento como elemento essencial da administração, sendo responsável pela “fixação dos objetivos organizacionais e pela elaboração dos planos que irão coordenar as atividades relacionadas ao atingimento do que foi estabelecido”.

Tem se verificado ao longo das últimas décadas uma crescente pressão sobre as organizações do setor público para se tornarem mais eficientes e eficazes, sobretudo após as reformas administrativas na gestão pública brasileira.

Nesse sentido, com o reconhecimento e a visibilidade alcançados pelos IFS, na condição de um dos principais componentes da rede federal de EPCT, aumentaram, segundo Silveira e Lunkes (2017), as cobranças quanto aos resultados obtidos, evidenciando a necessidade do planejamento das ações institucionais para que possibilite resultados satisfatórios no futuro. Segundo Melo et. al. (2013) o atingimento dos objetivos planejados tem sido um desafio para atual da administração pública.

Os IFs, buscando realizar o planejamento de suas ações voltadas para o fornecimento de políticas públicas educacionais, elaboram, com vigência para cinco anos, um dos seus principais instrumentos de planejamento educacional: o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).

Segundo Mizael et. al. (2013), o PDI se constitui como o documento norteador de planejamento estratégico na busca por uma gestão que garanta a eficácia e eficiência organizacional apresentando a missão, ações, objetivos, metas, prazos e resultados a serem alcançados. Nesse sentido, em consonância com o autor citado,

Luz (2014) afirma que o PDI funciona como uma ferramenta de gestão definindo os objetivos institucionais para um momento futuro.

Instituído legalmente a partir do Decreto 3.860/2001, o PDI é definido pelo MEC como um:

Documento que identifica a Instituição de Ensino Superior (IES), no que diz respeito à sua filosofia de trabalho, à missão a que se propõe, às diretrizes pedagógicas que orientam suas ações, à sua estrutura organizacional e às atividades acadêmicas que desenvolve e/ou que pretende desenvolver (BRASIL, 2004a, p. 2)

Segundo Galvão (2016), o PDI contém a parte essencial do Planejamento Estratégico das Instituições de Ensino, devendo considerar as políticas públicas, as necessidades institucionais e a demanda da sociedade. Em consonância com o autor citado, Francisco et al. (2012) afirmam que:

O PDI passa a se consolidar como o instrumento norteador das políticas institucionais que convergem para a eficácia dos processos de ensino e aprendizagem, consolidando uma atividade sustentável perante aos ensejos das orientações regulatórias da educação superior brasileira (2012, p. 103).

A Lei Nº 10.861/2004 provocou o aumento da importância do PDI como instrumento de planejamento e avaliação dos IFs através da criação do Sistema Nacional de Avaliação de Educação Superior (SINAES), objetivando assegurar o processo nacional de avaliação das instituições de educação superior, dos cursos de graduação e do desempenho acadêmico de seus estudantes (BRASIL, 2004b).

Em 2004, a SETEC, através do Sistema de Acompanhamento de Processos das Instituições de Ensino Superior – SAPIEnS/MEC, publicou diretrizes para elaboração do PDI, ratificando o papel do PDI como instrumento de Planejamento Estratégico das Instituições de Ensino Superior.

Apesar do MEC ter permitido aos IFs, assim como demais IES, realizarem a construção do PDI de forma livre, com criatividade e liberdade, deverão estar presentes os seguintes eixos temáticos essenciais: a) Perfil Institucional; b).Gestão Institucional; c) Organização Acadêmica; d)Infra-estrutura; e) Aspectos Orçamentários e Financeiros; f) Avaliação e Acompanhamento do Desenvolvimento Institucional e Anexos (SETEC,2004).

No entanto, diante do processo natural de mudanças ao longo do tempo nas políticas educacionais, os eixos essenciais sofreram alterações e foram reagrupados em cinco eixos através da Portaria MEC 31/2014: Planejamento e Avaliação

Institucional, Desenvolvimento Institucional, Políticas Acadêmicas, Políticas de Gestão e Infraestrutura. Tais eixos foram mantidos, posteriormente, em 2017, através da Portaria n. 1382/2017.

Os eixos apresentados permitem avaliar as diversas áreas que compõem os IFs, sendo que os indicadores avaliativos poderão sofrer alterações, sempre que houver necessidade de atualização, justificada por análise técnica e em consonância com os objetivos do SINAES (BRASIL, 2017).

O entendimento dos aspectos orçamentários e financeiros são fundamentais para a elaboração do PDI, tendo em vista que através da gestão orçamentária que poderão ser planejadas e executadas as políticas educacionais, promovendo o desenvolvimento institucional na realização das metas projetadas (GROSCHUP, 2015). Logo, esses aspectos tornam-se fundamentais no PDI, já que, conforme Schuh e Bassi (2017), são de extrema importância no planejamento da administração pública.

Sendo assim, o PDI dos IFs depende diretamente do Planejamento Governamental para a definição e quantificação das metas que serão buscadas durante os cinco anos de sua vigência, já que os recursos para pagamento de suas despesas serão financiados pela LOA. Nota-se ainda que ocorre uma incerteza quanto à disponibilidade destes recursos já que, dependendo dos níveis de arrecadação de receitas pelo Estado, pode ocorrer, durante o exercício financeiro, contingenciamentos orçamentários impactando o planejamento institucional.

Tal integração evidencia a importância que o Orçamento Público ou mais precisamente, a Lei Orçamentária Anual, adquire no contexto das políticas públicas educacionais impactando diretamente no Planejamento educacional dos IFs, sendo o objeto de estudo do próximo capítulo.

## 2.3 ORÇAMENTO PÚBLICO

### 2.3.1 Aspectos do Orçamento Público

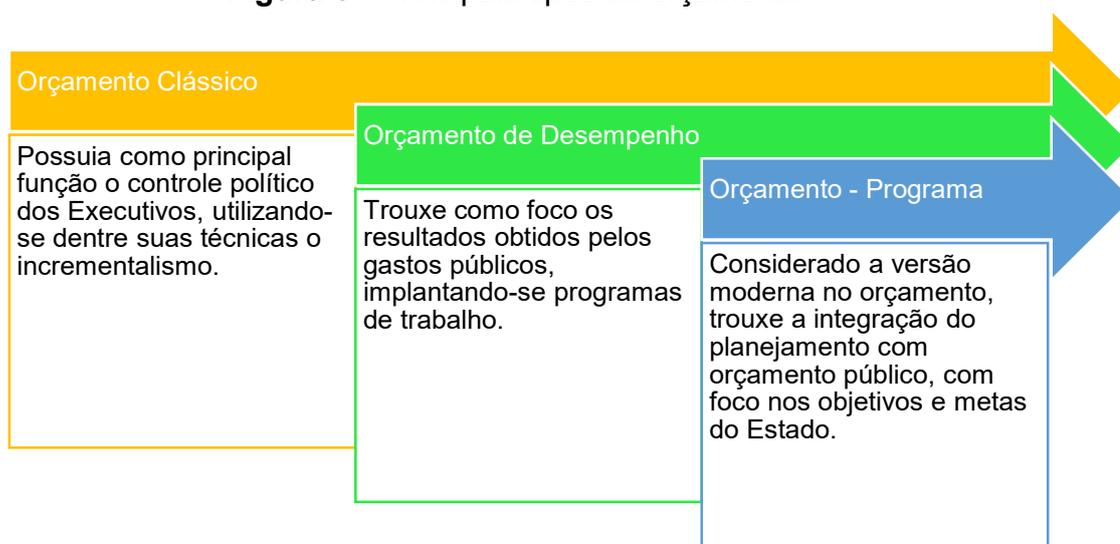
O orçamento público possui diversas finalidades dentro da Administração Pública, sendo considerado por Giacomoni (2012), um dos principais e mais antigos instrumento utilizado nas Finanças Públicas, trazendo consigo aspectos de natureza política, econômica, administrativa, jurídica, contábil e financeira.

Representa, através da previsão das receitas e fixação das despesas para um exercício financeiro, um dos principais meios utilizados pelo Estado para o planejamento e a execução das políticas públicas, conforme Abrúcio e Loureiro (2004). Diante disso, segundo Alves (2015), ao representar as escolhas governamentais na alocação dos recursos existentes, busca equalizar as relações de Poder entre os poderes políticos.

Não menos importante, aparece o seu papel enquanto instrumento de *Accountability*, já que reflete o desempenho da instituição, de forma qualitativa e quantitativa, evidenciando a forma pela qual os recursos foram aplicados perante às demandas institucionais, apurando-se, através de indicadores, os resultados do período.

O orçamento público passou por várias transformações ao longo da história, aperfeiçoando-se e se consolidando como um importante instrumento de realização de políticas públicas, tornando a Administração Pública capaz de realizar objetivos e metas programadas por meio do orçamento programa (MENDES, 2019). Logo, ocorreram alterações nas técnicas, funções e conceitos do Orçamento visando uma moderna administração pública. A Figura 6 aponta essa evolução através dos três principais tipos de orçamento:

**Figura 6 - Principais tipos de orçamento**



Fonte: Elaborado pelo autor (2021) com base em Giacomoni (2012)

Verifica-se, a partir da evolução das técnicas orçamentárias, o orçamento programa como aquele que mais representa o orçamento moderno aplicado na

Administração Pública. No entanto, Giaconomi (2012, p. 51) frisa que o orçamento moderno deve ser considerado o ideal, logo é inalcançável, já que “na medida em que os orçamentos reais vão aproximando-se do ideal moderno, esse é enriquecido por novos conceitos e novas técnicas e se distancia, indo para uma nova posição que, percebe-se, nunca é a final”.

O orçamento - programa surge na década de 1950, nos estados Unidos, com a denominação de Planning Programming Budgeting System - PPBS, nas grandes empresas privadas: Du Pont, General Motors e Ford (MENDES, 2019; NUNES; OLIVEIRA; BEU, 2015).

No Brasil, a Lei 4.320/1964, Decreto Lei n. 200/1967, Constituição Federal de 1988 e Decreto Lei n. 2829/1998, são alguns dos mecanismos que possibilitaram a implementação desse modelo orçamentário, sobretudo, com a CF de 1988 introduzindo novos instrumentos de planejamento na Gestão Pública, como o PPA e a LDO.

Nota-se que a absorção do orçamento - programa, no Brasil, ocorreu de forma concomitante com as reformas administrativas, fazendo com que o orçamento público deixasse de ser um instrumento de controle político sendo, a partir de então, um instrumento de administração, devendo ser planejado, executado, controlado e avaliado (KLEIN, 2018). Logo, corresponde a um instrumento de gestão pública no planejamento, da implantação, da execução e do controle das políticas públicas (NUNES; OLIVEIRA; BEU, 2015).

De acordo com Valente (2016), o orçamento-programa permite a identificação do resultado qualitativo das escolhas governamentais na aquisição e produção de bens e serviços para os interesses coletivos

Conforme leciona Bezerra Filho (2013), esse modelo orçamentário representa um “instrumento de planejamento que permite identificar os programas, os projetos e as atividades que o governo pretende realizar, além de estabelecer os objetivos e as metas, os gastos e os resultados esperados e oferecer maior transparência dos gastos públicos” (2013, p. 11)

Mendes (2019), corroborando com Bezerra Filho (2013), aponta que este modelo corresponde a um instrumento de planejamento da ação do governo, que além de estabelecer objetivos e metas também deve apontar os custos necessários para que os programas de trabalhos, projetos e atividades sejam executados.

Logo, a LOA, mais que uma lei sob o ponto de vista formal, pode ser entendida como um dos principais meios de organização das atividades do Estado, de efetivação das políticas públicas e, principalmente, um dos instrumentos mais importantes de planejamento do governo (GIFFONI, 2018).

O orçamento é constituído, através da LOA, por receitas e despesas previstas para um determinado exercício financeiro conforme o princípio da anualidade orçamentária. Estes componentes assumem fundamental importância, “pois representam o montante que o Estado se apropria da sociedade por intermédio da tributação e realiza a sua contrapartida aos cidadãos por meio da geração de bens e serviços”. (BRASIL, 2019a, p.28).

O planejamento da ação governamental, como mecanismo de intervenção na sociedade e na economia, pode assumir diferentes configurações fazendo com que o Estado possa atuar por intermédio de mecanismos de apropriação dos recursos, distribuição das riquezas ou por instrumentos regulatórios, que imponham maior ou menor grau de autonomia ao setor privado, de acordo com às externalidades proporcionadas ao bem estar-social (ALBUQUERQUE, MEDEIROS, FEIJÓ, 2008).

Diante disso, o orçamento adquire na sua execução funções dentro do Estado, cabendo destacar às classificações funções fiscais de Richard Musgrave (1973): alocativa, distributiva e estabilizadora.

A função alocativa está associada aos serviços não ofertados adequadamente pelo sistema de mercado, principalmente os bens públicos, e à correção de externalidades na produção ou consumo de alguns bens e serviços (VASCONCELLOS, 2011). Para isso, o Estado atua complementando a ação do mercado no que diz respeito à alocação de recursos na economia, pois são identificadas falhas no sistema econômico que o mercado por si só não consegue dar conta (GREMAUD; VASCONCELLOS; JUNIOR, 2007).

A função distributiva se concentra em melhorar a distribuição de renda e a riqueza através das políticas governamentais, principalmente através dos tributos e das transferências constitucionais, buscando uma sociedade mais igualitária (VASCONCELLOS, 2011). Por fim, a função estabilizadora se refere à atuação estatal visando alterar o comportamento do nível de emprego e de preços na economia com o objetivo de manter a estabilidade econômica (MENDES, 2019).

Esse conjunto de funções do orçamento público permite que o Estado, por meio do conjunto de órgãos e entidades do setor público, possa atuar realizando

políticas públicas através do ciclo orçamentário, que se divide em quatro etapas, conforme a Figura 7.

**Figura 7 - Ciclo orçamentário**



Fonte: Elaborado pelo Autor (2019), segundo Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), Mendes (2019) e Constituição Federal (1988)

O ciclo do orçamento público pode ser definido como o processo contínuo, dinâmico e flexível, por meio do qual se elabora, planeja, aprova, executa, controla e avalia a programação de dispêndios do setor público nos aspectos físicos e financeiros, visando uma aplicação de recursos que atendam às necessidades coletivas da sociedade, de forma eficiente e eficaz (MENDES, 2019).

Após ser realizada a estimativa de arrecadação de receita e fixação das despesas para um determinado exercício financeiro, o orçamento passa pelo processo de autorização legislativa para que esteja apto a ser executado. Dessa forma, com a aprovação legislativa, o Poder Executivo inicia o processo de execução pelo qual as políticas públicas serão realizadas, dependendo, no entanto, dos níveis de arrecadação das receitas para a realização dos dispêndios financeiros (BRASIL, 2019).

De acordo com o art. 75 da Lei 4.320/1964, na execução orçamentária deverá estar compreendida a legalidade dos atos das receitas arrecadadas e despesas realizadas, a fidelidade funcional dos agentes responsáveis por bens e valores públicos e o cumprimento dos programas de trabalhos.

De acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101/2000 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), em até 30 dias após a publicação do orçamento, cabe ao Poder Executivo estabelecer a programação orçamentária e financeira do Exercício consistindo na compatibilização do fluxo dos pagamentos com

o fluxo dos recebimentos, visando ao ajuste da despesa fixada às novas projeções de resultados e da arrecadação.

Este procedimento representa o instrumento pelo qual são liberadas as cotas trimestrais financeiras, bem como os limites orçamentários para execução das despesas. Caso haja, frustração da receita estimada no orçamento, deverá ser estabelecida limitação de empenho e movimentação financeira, com objetivo de atingir os resultados previstos na LDO, reduzindo assim, os limites previstos inicialmente de execução orçamentária e financeira (BRASIL, 2018b).

Esse processo de limitação de empenho é também conhecido como contingenciamento orçamentário, em que o governo limita os gastos de acordo com a arrecadação do período visando assegurar o equilíbrio da execução orçamentária (VIVEIROS, 2016)

No entanto, este procedimento vem causando certos prejuízos na execução de políticas públicas pelos sujeitos governamentais, tendo em vista que cria um cenário de indefinição, prejudicando o processo de tomada de decisão por parte dos gestores diante da imprevisibilidade orçamentária anual (DUARTE, 2019).

Tendo em vista que as instituições públicas realizam o seu planejamento orçamentário anterior ao exercício de execução da LOA, quando inicia-se o exercício financeiro e ocorre contingenciamentos que até então não estavam previstos, geram impactos diretos nas ações planejadas, tendo em vista que o orçamento planejado não corresponde ao que efetivamente está sendo disponibilizado, comprometendo assim, o planejamento institucional.

Verifica-se, no entanto, que com a liberação destes recursos, muitas vezes próximas ao final do exercício, acaba comprometendo a execução da despesa pelo curto espaço de tempo, provocando uma rolagem orçamentária mediante a inscrição abusiva de Restos a Pagar pelos gestores, sendo que uma grande parcela deste valor acaba sendo cancelada, prejudicando a transparência orçamentária da despesa pública (ALVES, 2015). Desta forma, os restos a pagar representam uma ameaça à transparência das contas do governo, provocando distorções nos resultados alcançados pela Gestão (VASCONCELOS, 2018).

Este cenário tem exigido cada vez mais a necessidade de se controlar e avaliar a execução no sentido de monitorar e de criar alternativas frente aos bloqueios e cortes pelo Governo nos IFs.

Nesse contexto, aparece a importância de se analisar o orçamento dos IFs, sobretudo visando a compreensão de como ocorre o processo orçamentário nessas instituições, assim como se sujeitam a avaliação e o controle orçamentário pelo Tribunal de Contas da União, que exerce a Accountability Horizontal de O’ Donnel (1998) nessas instituições.

### **2.3.2 Orçamento dos IFs e prestação de contas ao TCU**

Os IFs, para desempenharem as suas atividades dependem, fundamentalmente, do exercício pelo Estado da função alocativa ao disponibilizar recursos para a execução de suas políticas públicas educacionais.

Motiva-se esse entendimento, já que os montantes arrecadados por essas Instituições, através das receitas diretamente arrecadadas (taxas internas, cessão de usos, doações, etc.) ou de convênios, não são suficientes para a manutenção das suas atividades, fazendo com que o poder público, através do Tesouro Nacional, seja o principal financiador dos recursos que serão utilizados na execução orçamentária dos créditos orçamentários aprovados na LOA (SILVA, 2017b).

Na condição de Autarquias vinculadas ao Ministério da Educação, os IFs integram a LOA do Poder Executivo Federal em cada exercício financeiro. Desse modo, o governo destina créditos orçamentários para que cada unidade possa dentro dos programas governamentais estabelecidos no PPA, executar as ações dentro dos limites orçamentários liberados.

Para fazer frente às políticas, programas e ações adotados nos últimos tempos, e diante do objetivo do MEC, através da SETEC, de ampliar a presença da rede federal de educação profissional em todo o Brasil, foi necessário que a LOA da União destinasse um quantitativo maior de créditos orçamentários para o MEC.

Assim, observa-se que os IFs, em relação ao orçamento aprovado do MEC, alcançaram um crescimento expressivo ao longo dos anos, possuindo em 2020 um orçamento aprovado de cerca de 14 bilhões de reais, superior a quase 400% do orçamento aprovado em 2010, conforme se verifica na Tabela 1:

**Tabela 1 - Participação dos IFs no orçamento do MEC (2010 a 2020)**

<b>ANO</b>	<b>MEC</b>	<b>IFs</b>	<b>MEC/IFs</b>
<b>2010</b>	50.903.730.817	3.537.389.955,00	7%
<b>2011</b>	63.707.154.459	4.688.483.499,00	7%
<b>2012</b>	74.280.373.427	5.864.088.732,00	8%
<b>2013</b>	81.286.804.881	6.701.754.519,00	8%
<b>2014</b>	94.490.611.520	8.735.388.256,00	9%
<b>2015</b>	103.363.287.099	9.987.938.927,00	10%
<b>2016</b>	99.788.884.740	10.495.410.035,00	11%
<b>2017</b>	107.517.408.946	12.362.500.672,00	11%
<b>2018</b>	109.045.061.687	13.491.270.796,00	12%
<b>2019</b>	122.951.191.257	15.061.169.129,00	12%
<b>2020</b>	103.114.812.356	14.027.187.858,00	14%

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), de acordo com a LOA (2010-2020)

Observa-se que do orçamento aprovado do MEC de 2020, cerca de 14% pertence aos IFs, o dobro do percentual obtido em 2010, demonstrando o crescimento orçamentário dessas Instituições para a execução de suas políticas públicas educacionais. O único exercício financeiro que foi apontado uma redução orçamentária no Orçamento do MEC, como também dos Institutos, foi no ano de 2020, primeira LOA elaborada pelo Governo do Presidente eleito em 2018, Jair Bolsonaro, que, através de sua equipe econômica, implantou uma política de contenção de gastos do Poder Executivo Federal.

Os IFs se sujeitam a todo o ciclo orçamentário, desde o planejamento ao controle e avaliação, devendo realizar a execução dos créditos recebidos em conformidade com todas as regras aplicáveis à execução do orçamento público, bem como a adoção da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Com a recepção dos créditos orçamentários aprovados inicialmente na LOA, os IFs, durante o exercício financeiro, realizam a execução orçamentária e financeira destes recursos através dos Estágios da Despesa Pública estabelecidos na Lei 4.320/1964: Empenho, Liquidação e Pagamento.

Os IFs, na condição de entidades da administração pública federal indireta, sujeitam-se a cada exercício financeiro ao processo de prestação de contas ao Tribunal de Contas da União (TCU) que, conforme suas competências constitucionais, irá avaliar o desempenho organizacional dessas instituições no respectivo exercício financeiro, sobretudo quanto aos recursos aplicados.

O TCU é responsável pelo julgamento das contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiro, bens e valores públicos da administração pública federal direta e indireta, como autarquias e fundações, avaliando, a partir das prestações de contas dessas entidades, os resultados da gestão (BRASIL, 1988). Em consonância com a Constituição Federal de 1988, o TCU tem competência legal para expedir normativos e orientações sobre as prestações de contas anuais dos gestores públicos.

A prestação de contas no âmbito federal busca demonstrar a boa e regular aplicação dos recursos públicos federais para fins de promoção da *Accountability*, provendo os cidadãos, assim como aos responsáveis pelo controle interno e externo, de informações úteis para a tomada de decisão (BRASIL, 2020a).

O TCU, através da Instrução Normativa 84/2020, define prestação de contas como o:

instrumento de gestão pública mediante o qual os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança e pelos atos de gestão de órgãos, entidades ou fundos dos poderes da União apresentam e divulgam informações e análises quantitativas e qualitativas dos resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, com vistas ao controle social e ao controle institucional previsto nos artigos 70, 71 e 74 da Constituição Federal (BRASIL, 2020a,p.1).

O TCU estabelece, através do normativo citado, uma série de informações que deverão integrar a prestação de contas das entidades federais. Dentre essas, pode-se destacar a apresentação dos objetivos, metas, indicadores de desempenho estabelecidos para o período e os resultados alcançados, execução orçamentária e financeira detalhada, aspectos licitatórios, estruturas organizacionais e de correição dentre outras informações.

Integram ainda o processo de prestação de contas a apresentação do Rol de Responsáveis das entidades e o Relatório de Gestão. O respectivo tribunal definiu este documento, na Decisão Normativa 170/2018, como um:

Documento elaborado pelo gestor com fim de demonstrar, esclarecer e justificar os resultados alcançados frente aos objetivos estabelecidos, informando no mínimo: a. os objetivos e as metas definidos para o exercício; b. os resultados alcançados ao fim do exercício, demonstrando como a estratégia, a governança e a alocação de recursos contribuíram para o alcance dos resultados; c. as justificativas para objetivos ou metas não atingidos (BRASIL, 2018a, p. 1).

Logo, o Relatório de Gestão submetido ao TCU demonstra os resultados alcançados pela entidade durante o exercício financeiro, permitindo que seja averiguado a forma pelas quais os recursos públicos federais alocados na LOA foram executados no fornecimento de bens e serviços para a sociedade, sob a luz dos indicadores de desempenho.

No setor público, o desempenho está relacionado ao conceito de eficiência, eficácia e efetividade dos gastos públicos, avaliando-se se as metas foram ou não alcançadas e qual a magnitude da disfunção entre o planejado com o executado, a partir de indicadores de desempenho (VALENTES, 2016).

De acordo com Silva, Leal e Ferreira (2011) os indicadores se constituem como grandezas numéricas permitindo a comparação do que foi planejado frente aos resultados alcançados durante o período. Servem, destarte, de apoio para o processo de tomadas de decisões, proporcionando uma visão dos resultados alcançados nas diversas áreas da organização, dentre elas, a gestão orçamentária e financeira.

As medidas de desempenho, através dos indicadores, demonstram, para a sociedade, os resultados da gestão durante o período na execução das políticas públicas, conforme aponta o Ministério do Planejamento:

Neste sentido, a identificação dos resultados das ações por meio de medidas de desempenho se constitui no mecanismo de comunicação com a sociedade e de evidência da evolução do plano, o que faz dos indicadores elementos fundamentais para todo o ciclo de gestão das políticas públicas (BRASIL, 2010, p.11).

Logo, os indicadores servem para mensurar os resultados e gerir o desempenho, facilitando o planejamento e controle do desempenho das organizações; embasar a análise crítica dos resultados obtidos e do processo de tomada de decisão; contribuir para a melhoria dos processos organizacionais e viabilizar a análise comparativa entre instituições que atuam em áreas semelhantes (BRASIL, 2009) .

Em cumprimento ao Acórdão TCU nº 2.267/2005, os Institutos Federais devem informar um conjunto de indicadores nas suas Prestações de Contas, através do Relatório de Gestão, apresentando-se aspectos acadêmicos e administrativos.

Estes indicadores são analisados pela Rede Federal de EPCT e pela SETEC desde 2005, permitindo à SETEC do Ministério da Educação acompanhar a eficiência e eficácia das ações dos programas destinados às instituições da Rede Federal.

Em 2012, visando garantir a padronização do cálculo e análise destes indicadores nas diversas instituições que compõem a Rede Federal de EPCT, a SETEC elaborou um Manual para Produção e Análise dos Indicadores da Rede Federal de EPCT, sendo que em 2016, diante a evolução natural dos métodos de cálculo e extração de dados que compõem os indicadores, o Manual passou a ser chamado de Manual para cálculo dos indicadores de gestão das Instituições da Rede Federal de EPCT (BRASIL, 2016a).

Essa importância dada pelo MEC, através da SETEC, no cálculo e análise dos indicadores de desempenho da gestão, demonstram o papel que o Relatório de Gestão assume dentro do processo de *Accountability* dos IFS, em demonstrar a eficiência e eficácia das Instituições de Ensino, sobretudo, quanto aos resultados obtidos com os recursos utilizados.

Alguns dos indicadores utilizados, exigidos pelo TCU nas prestações de contas anuais dos IFs, refletindo o desempenho institucional e financeiro, encontram-se no Quadro 1:

**Quadro 1 - Indicadores de Desempenho do Acórdão TCU (N. 2.267/2005)**

<b>INDICADOR</b>	<b>FINALIDADE</b>
Índice de Eficiência Acadêmica por Concluinte	A eficiência da instituição medindo a capacidade de alcançar êxito entre os alunos que finalizam.
Gasto com Pessoal	Os gastos com pessoal em relação aos gastos totais.
Gasto com Investimento	Os gastos com investimentos em relação aos gastos totais da instituição.
Gastos com Outro Custeios	O total de gastos com outros custeios em relação aos gastos totais.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), de acordo com o Acórdão TCU 2.267/2005.

Além desses indicadores, os IFs devem apresentar no Relatório de Gestão, conforme a Portaria do TCU 369/2018, os resultados relacionados com gestão orçamentária e financeira durante o período, tais como o desempenho das receitas e despesas realizadas através dos Demonstrativos Contábeis.

Segundo o Tribunal, as contas apresentadas pelos gestores devem expressar, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis

permitindo, portanto, a análise do desempenho orçamentário, financeiro e patrimonial, nos termos da Lei 4.320/1964 e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

Tais relatórios evidenciam os aspectos patrimoniais, orçamentários e financeiros das entidades públicas durante cada exercício financeiro, demonstrando o desempenho da execução orçamentária do período na realização dos objetivos institucionais, através dos indicadores contábeis.

Logo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público desempenha um papel fundamental para a *Accountability* dos IFs, a partir da análise dos seus relatórios gerados (CASP), atuando como instrumento de transparência do orçamento público e dos resultados da gestão na aplicação dos recursos públicos, sendo o objeto de estudo a seguir.

#### 2.4 A CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO(CASP) COMO INSTRUMENTO DE TRANSPARENCIA DO ORÇAMENTO PÚBLICO E DOS RESULTADOS DA GESTÃO.

A contabilidade vem acompanhando o ser humano há muitos anos, desde os tempos mais remotos, quando os homens primitivos registravam seu patrimônio através de símbolos e imagens para terem controle dos seus bens. Dessa forma, pode-se afirmar que a contabilidade é tão remota quanto o homem que pensa e conta (IUDÍCIBUS, 2009).

No entanto, com os avanços da sociedade, do comércio e das inovações tecnológicas, principalmente após a Revolução Industrial no Século XVIII, a contabilidade passou a ganhar cada vez mais espaço na sociedade, já que o ser humano, à medida que seu patrimônio ia crescendo, percebia a necessidade de maior controle e rentabilidade sobre o mesmo.

A contabilidade nasceu e evoluiu assim, tendo como objeto de estudo o patrimônio, composto por todo um conjunto de bens, direitos e obrigações que uma entidade, seja pública quanto privada, possui.

A contabilidade é vista como uma ciência social que busca, segundo Lopes de Sá (2010, p.46), o estudo dos “fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos”, possuindo desta forma, a

capacidade de gerar relatórios com informações úteis e especiais para as tomadas de decisões por parte dos seus usuários (IUDÍCIBUS, 2009).

Hendriksen e Breda (2010, p.29), em consonância com Lopes de Sá, descreveram a ciência contábil como aquela que cuida do “registro, classificação e sintetização, de maneira significativa e em termos monetários, de transações e eventos que são, em parte, de natureza financeira, e de interpretação de seus resultados”, representando de forma qualitativa e quantitativa a composição patrimonial das entidades.

A Contabilidade atua, portanto, através do seu aspecto prático, como instrumento de *Accountability*, permitindo a avaliação da entidade e de seus gestores, bem como a prestação de contas destes, servindo-se como insumo essencial para as tomadas de decisões por parte dos agentes econômicos, tanto internos quanto externos à entidade (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

A contabilidade possui diversas ramificações, dentre elas, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), cuja utilização é obrigatória pelos entes estatais (CFC, 2016). Segundo Kohama (2000, p.50) a CASP “é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações”. A CASP pode ser vista, dessa forma, como uma especialização da contabilidade ciência, voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na Administração Pública (SILVA, 2004).

Através do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a CASP foi definida legalmente como “o ramo da Ciência Contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do Setor Público” (CFC, 2008, p.1). Logo, utilizando de todo seu conjunto normativo, tem como objeto o patrimônio das instituições públicas, originado, sobretudo, pela execução do orçamento público.

Desde o ano de 1964, com o advento da Lei 4.320, já se notava a importância que a CASP assumia dentro das Finanças Públicas no Brasil, controlando os atos relativos ao uso dos recursos públicos extraídos da sociedade, bem como retratando a situação de todos que arrecadam e aplicam recursos públicos (BRASIL, 1964).

Dessa forma, na contabilidade das instituições públicas “aparece legalmente a figura do orçamento público, que estima receitas e fixas despesas planejando suas ações por meio do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária”, conforme Soares et al. (2011, p. 1426).

Giacomoni (2012) afirma que através da Contabilidade é possível apurar os resultados globais da gestão, além de, conforme Nunes, Oliveira e Beu (2015), estudar os três níveis do sistema de planejamento orçamentário da gestão pública: PPA, LOA e LOA. Logo, permite a transparência do orçamento público, assim como divulga os resultados da gestão.

Com o intuito de propiciar o equilíbrio das contas públicas bem como a promoção da transparência fiscal, foi editada a Lei Complementar n.º 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), ratificando a importância da ciência contábil para o controle das contas públicas, permitindo o acompanhamento dos limites estabelecidos para as despesas públicas (BRASIL, 2018).

Esta Lei foi considerada como um grande marco definitivo no caminho da transparência, no equilíbrio fiscal e na moralização da atividade pública brasileira, alterando o comportamento dos gestores públicos quanto à necessidade do devido cuidado com a coisa pública (SOARES et al., 2011).

O advento das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards- IPSAS*), editadas pela Federação Internacional de Contadores (International Federation of Accountants—IFAC) levou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio do Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução CFC nº 1.103/07), e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), com a cooperação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional, a adotar a tradução destas normas para serem aplicadas no Brasil.

O principal objetivo da absorção destas normas era de tornar a CASP, no Brasil, convergente aos padrões internacionais de contabilidade, possibilitando informações contábeis mais homogêneas quanto a sua forma de apresentação e divulgação nos relatórios contábeis, conforme a Portaria nº 184/08, editada pelo Ministério da Fazenda.

Diante disso, com a edição do CFC, estas normas passaram a ser chamadas de Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas do Setor Público (NBC TSP), proporcionando uma contabilidade com maior controle patrimonial das entidades públicas, tendo em vista que, até então, a ênfase que se vinha dando estava centrada nos aspectos orçamentários (BRASIL, 2018b).

Por consequência, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) órgão central do Sistema de Contabilidade Federal no Brasil conforme competência estabelecida pela Lei nº 10.180/2001, através da Portaria nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009, ficou

responsável pela edição de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, sendo que tais instrumentos devem estar em consonância com as NBC TSP, buscando a convergência às normas IPSAS.

Cumprindo estes objetivos foi elaborado pela STN, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público(PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público(MCASP), propiciando uma melhor informação contábil das entidades públicas, pois ambos “permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais” (BRASIL, 2018b, p. 18). Ressalta-se que o MCASP é revisto, proporcionando assim, por consequência, revisões no PCASP.

Tais instrumentos vêm contribuindo para que os objetivos da CASP possam ser alcançados, principalmente em gerar informações úteis para as tomadas de decisões, bem como a promoção da transparência das contas públicas de forma ampla, revelando aspectos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial.

Segundo Campos (2007), as informações contábeis ganham relevância no setor público, pois, representa um dos instrumentos de *Accountability* de que os administradores públicos dispõem para a prestação de contas das suas atividades e da utilização dos recursos públicos pelos quais respondem, sendo, portanto, um importante instrumento de transparência da Administração Pública.

As entidades públicas possuem características que as diferem das demais entidades, principalmente pelo fato de trabalhar com programas de longos prazos, aquisição de bens voltados aos seus potenciais de serviços e não para a sua capacidade de gerar fluxo de caixa, conforme as entidades privadas, e principalmente por utilizarem como instrumento de planejamento e execução de políticas públicas: o orçamento público.

Nesse sentido, a CASP atua demonstrando os aspectos orçamentários das Instituições, sendo que, conforme o MCASP, compreende o registro e a evidenciação do orçamento público, desde a sua aprovação até a sua execução, permitindo a avaliação do comportamento orçamentário da entidade pública em um determinado período, acompanhando o fluxo das receitas obtidas e despesas executadas pelas entidades públicas.

A CASP, portanto, atua de maneira integrada ao orçamento público, permitindo o acompanhamento da execução orçamentária das receitas e despesas públicas, o levantamento dos balanços gerais, bem como a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros através de suas técnicas e procedimentos (BRASIL, 1964).

Nesse contexto, aparece a importância dos relatórios contábeis gerados pela CASP como forma de evidenciar, de maneira tempestiva e íntegra, os dados relativos ao patrimônio público refletindo os aspectos orçamentários, patrimoniais e fiscais.

Os relatórios contábeis ainda permitem informações, seja de forma qualitativa quanto quantitativa, através da Estrutura Programática da Despesa Pública para a compreensão do Orçamento Público, conforme o Manual Técnico Orçamentário (MTO) da Secretaria de Orçamento Federal:

A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e sua organização, implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado. Esse sistema tem o propósito de atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas, como os poderes públicos, as organizações públicas e privadas e a sociedade em geral. (BRASIL, 2019a, p. 22).

Dessa forma, para que as informações orçamentárias sejam mais claras e transparentes perante a sociedade e órgãos de controle, através dos relatórios contábeis, foram estabelecidas categorias de programação da despesa pública, segregando-as em qualitativa e quantitativa, conforme Quadro 2, elaborado pela Secretaria de Orçamento Federal do Brasil (SOF):

**Quadro 2 - Programação Quantitativa e Qualitativa da Despesa Orçamentária**

PROGRAMAÇÃO	ITEM DA ESTRUTURA	PERGUNTA A SER RESPONDIDA
QUALITATIVA	Classificação por Esfera	Em qual orçamento será realizada a despesa?
	Classificação Institucional	Quem é o responsável por fazer?
	Classificação Funcional	Em que áreas de despesa a ação governamental será realizada?
	Classificação Programática	Qual o programa (tema da Política Pública) e ação (O que será desenvolvido para alcançar o objetivo do programa) que serão realizados?
QUANTITATIVA	Meta Física	Quanto se pretende entregar no exercício?
	Naturaleza da Categoria Econômica da Despesa	Qual o efeito econômico da realização da despesa?

	Grupo de Natureza de Despesa (GND)	Em qual classe de gasto será realizada a despesa?
	Modalidade de Aplicação	De que forma serão aplicados os recursos?
	Elemento de Despesa	Quais insumos que se pretende utilizar ou adquirir?
	Fonte de Recursos	De onde virão os recursos para realizar a despesa?
	Identificador de Uso (IDUSO)	Os recursos são destinados para contrapartida?
	Identificador de Doação e de Operação de Crédito (IDOC)	A que operação de crédito ou doação os recursos se relacionam?
	Identificador de Resultado Primário	Qual o efeito da despesa sobre o Resultado Primário da União?
	Dotação	Qual o montante alocado?

Fonte: Elaborado pelo autor (2021) de acordo com Brasil (2019a)

As duas categorias de programação permitem obter respostas que irão nortear a análise das contas públicas, permitindo informações tanto para tomadas de decisões quanto para a promoção da transparência da ação governamental através da divulgação destes dados pelos relatórios contábeis. Toda essa grande capacidade de atuação na Administração Pública faz com que a Contabilidade seja um importante instrumento de transparência e de decisão na Gestão Pública.

Os principais relatórios contábeis são as chamadas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) que assumem um papel fundamental para o processo de tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização (*Accountability*) através das informações publicadas, sendo o objeto de estudo a seguir.

#### **2.4.1 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP): fonte de informações para a tomada de decisão, prestação de contas e responsabilização (Accountability).**

Segundo Campos (2007) as demonstrações contábeis devem, através da sua elaboração e divulgação, prover o usuário de informações para a tomada de decisões, ou pelo menos, conhecimento da forma como os recursos postos à sua disposição foram empregados.

De acordo com o MCASP (2018) as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) correspondem à representação estruturada da situação patrimonial, financeira e do desempenho das entidades, possibilitando informação útil

para subsidiar a tomada de decisão e a prestação de contas e responsabilização (*Accountability*) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados.

Segundo a NBC T 16.6 do CFC, as DCASP evidenciam “em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações” (CFC,2008). Logo, representam, na data das demonstrações contábeis, o retrato da entidade pública, fornecendo aos usuários informações sobre os recursos e obrigações da entidade, possibilitando que possam ser feitas avaliações quanto a sua capacidade de geração de bens e serviços, bem como a quantidade necessária de recursos que devem ser fornecidos à entidade no futuro para que ela possa continuar a cumprir com suas obrigações de fornecer bens e serviços. (CFC, 2018).

Segundo Andrade (2002), diversas formas podem ser utilizadas para que sejam feitas análises de um determinado demonstrativo contábil, podendo ser considerado a técnica contábil propriamente dita, assim como a utilização de quocientes na busca de utilizar determinada conta contábil em relação a um parâmetro de interesse do gestor.

Logo, segundo Soares et al. (2011, p. 1427) “a obtenção de um índice ou quociente, por mais simples que signifique a relação entre dois dados, torna-se importante à medida que se pretende extrair determinada informação e, como consequência, tomar-se a melhor decisão na aplicação de recursos públicos”. Dessa forma, cada demonstrativo contábil possui, diante das suas finalidades, indicadores que irão permitir mensurar o comportamento da entidade pública, principalmente, em aspectos patrimoniais, financeiros e orçamentários, utilizando-se principalmente dos saldos contábeis das contas, através da análise por índice e quocientes.

Esses índices melhoram a qualidade da informação contábil, podendo ser utilizado pelos gestores internos, bem como pela sociedade, no processo avaliativo orçamentário, financeiro e patrimonial de uma entidade pública em um determinado período.

Nota-se ainda a presença da técnica contábil de análise horizontal e vertical dos Balanços. Segundo Iudicibus (2016) a finalidade principal da análise horizontal de balanços é apontar o crescimento de itens dos demonstrativos contábeis através dos períodos, a fim de caracterizar tendências, sendo que a análise vertical permite avaliar a estrutura e composição de itens e sua evolução no tempo.

No Quadro 3 serão apresentados as DCASP vigentes bem como seus principais objetivos no setor público:

**Quadro 3 - Finalidade das Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público (DCASP)**

DCASP	FINALIDADE
Balanço Patrimonial	Evidenciar, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública por meio de contas representativas do patrimônio público, bem como os atos potenciais.
Balanço Orçamentário	Demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, revelando a relação do planejamento com a execução orçamentária, evidenciando assim como se comportou o orçamento da entidade pública. Tem como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária, sobretudo do orçamento aprovado e executado.
Balanço Financeiro	Demonstrar a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. Tem como objetivo preparar os indicadores que irão servir de suporte para avaliação da gestão financeira.
Demonstração das Variações Patrimoniais	Evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do período
Demonstração do Fluxo de Caixa	Demonstração que permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa bem como a análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.
Demonstrações das Mutações no Patrimônio Líquido	De elaboração obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes constituídas sob a forma de sociedades anônimas, tem como objetivo evidenciar as alterações ocorridas em cada componente do Patrimônio Líquido como Capital Social, Reservas de Lucros, de Capital dentre outras Contas.
Notas Explicativas	Apresentar informações complementares do período não evidenciadas nos Demonstrativos

Fonte: Elaborado pelo autor segundo a Lei 4.320/1964; MCASP (2011; 2018); Possati (2019)

Cada relatório contábil possui uma finalidade específica e permite, através dos seus dados, monitorar o desempenho patrimonial, orçamentário e financeiro da Administração Pública. Dessa forma, são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a, fornecendo aos diversos usuários da informação contábil os subsídios necessários para os processos decisórios e prestação de contas (CFC, 2016).

Em relação aos aspectos orçamentários, a DCASP mais adequada para esta análise corresponde ao Balanço orçamentário, visto que a análise e a verificação deste demonstrativo têm como objetivo preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão orçamentária do período, conforme o MCASP (2011).

Segue o Quadro 4 com os principais indicadores de análise do desempenho orçamentário do Balanço Orçamentário:

**Quadro 4 - Indicadores Contábeis do Balanço Orçamentário**

<b>INDICADOR</b>	<b>FINALIDADE</b>
Análise do Resultado Orçamentário	Indicar o resultado do confronto das receitas arrecadadas com as despesas empenhadas
Análise da Resultado da Execução da Receita	Indicar o resultado do confronto das receitas planejadas com as receitas arrecadadas
Análise do Resultado da Execução da Despesa	Indicar o resultado do confronto das despesas planejadas com as despesas empenhadas
Quociente de Execução da Receita	Indicar a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas
Quociente de Execução da Despesa	Indicar se houve ineficiência no processo planejamento-execução ou a uma economia de despesa orçamentária
Quociente do Resultado Orçamentário	Indicar a existência de superávit ou déficit.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021) com base no MCASP (2011)

Logo, estes demonstrativos, ao se aplicar as técnicas de análise de balanços, permitem o acompanhamento da execução do orçamento público a cada exercício financeiro de forma tempestiva, utilizando os indicadores como forma de mensurar o desempenho obtido no período quanto aos aspectos orçamentários-financeiros.

Contribuem, desta forma, para que possam existir a apresentação e comparação da execução do orçamento com o orçamento previsto, demonstrando a conformidade dos requisitos legais relativos às finanças públicas, permitindo, através das prestações de contas das entidades públicas, a análise do desempenho orçamentário do período na consecução dos seus objetivos (BRASIL, 2018b).

## 2.5 ESTUDOS EMPÍRICOS NO BRASIL RELACIONADOS.

Segundo Mello (2019), diante de tantas mudanças que ocorrem sucessivamente no cenário nacional, o desafio de adequar as práticas de gestão do orçamento público de forma a otimizá-las pelas entidades públicas tem se tornado uma temática relevante para a sociedade.

Destarte, Viveiros (2016) afirma que a eficiência na execução do orçamento público é fundamental para que o Estado, por meio de seus diversos órgãos e entidades, possa atender o máximo de demandas públicas com a qualidade adequada a cada uma delas. Nesse sentido, para controle e acompanhamento da despesa pública realizada pelas entidades públicas, a execução orçamentária e financeira, conforme Martins (2016), aparece como um fator primordial e tem papel fundamental na organização e funcionamento dos órgãos públicos em geral.

Valente (2016), com o objetivo de analisar a aplicação dos recursos financeiros de uma instituição federal de ensino, Colégio Pedro II, através da utilização de indicadores de desempenho utilizados na gestão pública, constatou que os recursos financeiros para a educação tiveram aplicação satisfatória diante dos índices de desempenho obtidos.

Viveiros (2016) ao analisar, no âmbito do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul, como foi realizada a execução orçamentária no período de 05 (cinco) anos em que o órgão esteve em pleno funcionamento, compreendendo os exercícios de 2011 a 2015, verificou a eficácia da gestão em utilizar quase que na íntegra a cota orçamentária efetivamente liberada, demonstrando comprometimento da gestão no atendimento das demandas do IFMS, além de ter ocorrido aumento da estrutura administrativa e expansão das atividades. No entanto, verificou-se que a Instituição em análise vem sofrendo com os contingenciamentos orçamentários realizados pelo MEC, chegando a alcançar em

2014 e 2015 percentuais de cerca de 37,5% e 55 % de orçamento contingenciado nos respectivos anos.

A falta de recursos tem se tornado um grande desafio para que as Instituições Federais de Ensino executem os seus objetivos estratégicos. Estudo realizado por Netto (2016) constatou que os créditos destinados aos projetos de extensão foram insuficientes para atender às demandas no Instituto Federal de Educação da Paraíba (IFPB), sendo que, após os cortes orçamentários realizados pelo governo, foi utilizado o orçamento disponível, em sua totalidade destinado ao eixo estratégico da extensão.

Nesse sentido, objetivando verificar os fatores que interferem na execução do orçamento destinado à política de assistência estudantil, no Instituto Federal do Norte de Minas Gerais, no período de 2011 a 2015, Soares (2017) constatou contingenciamento de orçamento e atrasos na liberação de limites para empenho. Ambos fatores vem sendo apontados com frequências nos estudos aplicados nas Instituições Federais de Ensino como fatores negativos para a execução orçamentária, sendo que muitas vezes o prazo da liberação para utilização dos recursos não é adequado, conforme estudo realizado por Alves (2013) na Universidade Federal de Santa Maria (UFMS), e estudo de Viveiros (2016) comentado neste capítulo.

Corroborando com Soares (2017), Duarte(2019), ao analisar o desempenho da execução orçamentária da mesma instituição, o IFNMG, porém de 2012 a 2015, constatou que devido os contingenciamentos orçamentários e financeiros e atrasos na liberação de recursos provocaram fatores negativos na execução orçamentária, resultando em ações como cortes de despesas e atrasos nos pagamentos dos fornecedores.

Duarte (2019) ainda evidenciou que as despesas com pessoal e encargos sociais são as que têm maior participação no orçamento anual da Instituição, resultado similar ao de Filho e Oliveira (2017) em 48 Instituições Federais de Ensino do País de 2000 a 2016.

Já Silva(2017), analisando a execução orçamentária da Universidade Federal de Juiz de Fora de 2018 a 2016, demonstrou que a arrecadação de receitas próprias da Instituição foram as que mais cresceram ao longo do período, em cerca de 631,9%, contribuindo para um maior orçamento disponibilizado, fazendo com que a participação dos gastos com pessoal que em 2008 era de 79,2% reduzisse para 66,8% em 2016, em relação ao total do orçamento.

Em relação a utilização dos indicadores proporcionados pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público na análise dos balanços públicos das Instituições Federais de Ensino, Soares et al. (2011) e Alves(2015), lecionam que ao contrário do setor privado, quando se fala em Análise de Balanços, poucos trabalhos são encontrados na área pública, assim como nos IFs, podendo ser indicado como causa, o fato da recente criação dos Institutos Federais. Soares et al. (2011), ao pesquisar sobre a aplicabilidade desses indicadores na administração pública ratificaram a importância da análise de balanços na área pública como ferramenta a ser utilizada no cotidiano da administração governamental.

Corroborando com a ideia dos autores acima, Coelho e Quintana (2008) conseguiu demonstrar a situação econômica – financeira da Prefeitura Municipal do Rio Grande, demonstrando os fatores positivos e negativos, através da técnica contábil de análise por quocientes dos Balanços Públicos. Outro estudo bastante relevante e que corrobora com Soares et al(2011) e Coelho e Quintana(2008) foi o de Breitenbach, Alves e Diehl (2010), no qual conseguiu realizar uma análise comparativo do desempenho de 39 escolas na região de Porto Alegre, no período de 2007 e 2008, através da análise contábil de indicadores financeiros, indicando que a gestão pode utiliza-los para melhorar o desempenho financeiro das escolas.

Sendo assim, além dos indicadores de desempenho aplicados na avaliação dos resultados dos IFS pelo TCU, os indicadores contábeis da CASP gerados pela análise dos demonstrativos representam fontes de informações relevantes para a gestão pública, sobretudo para a *Accountability*, e que também serão utilizados neste trabalho.

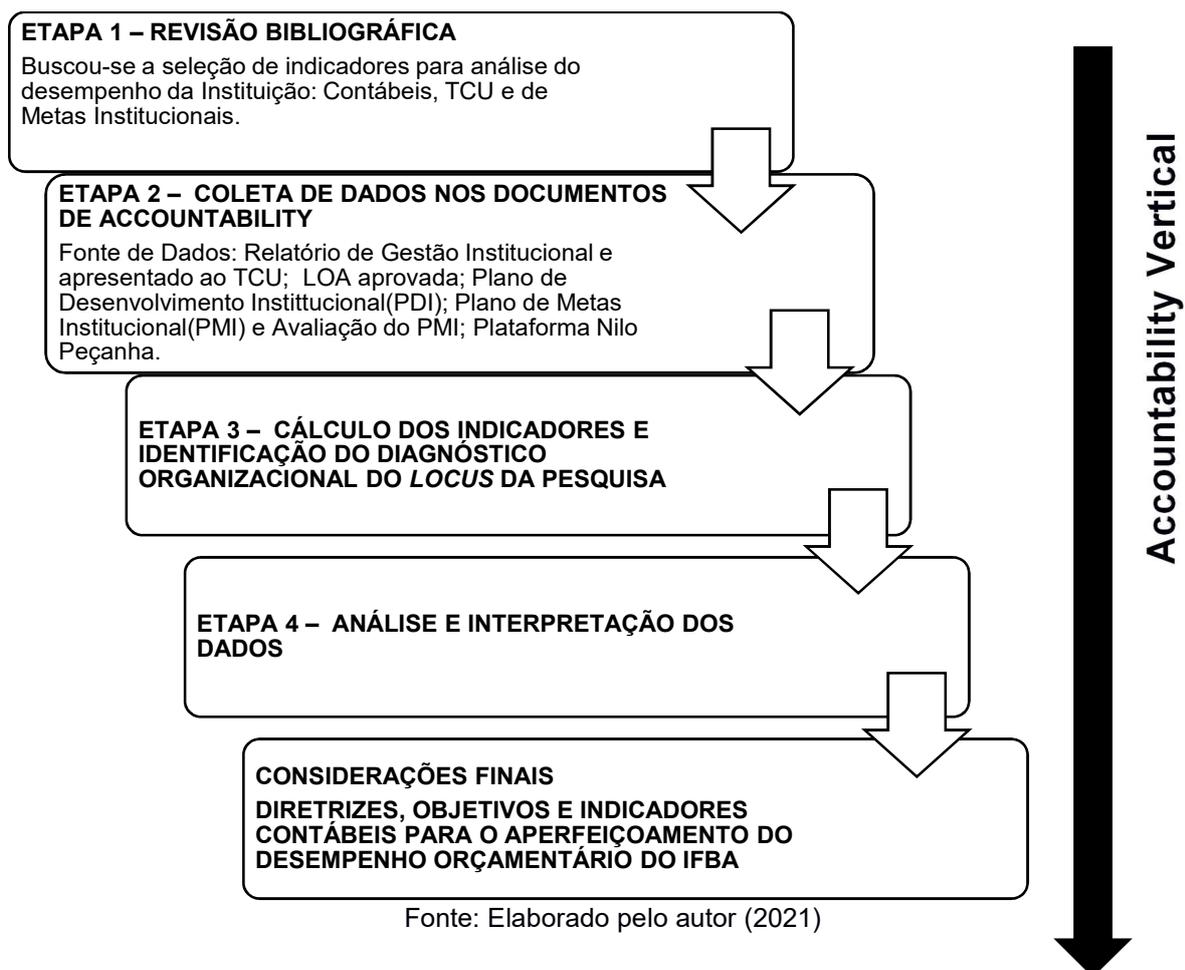
### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa trata-se de um Estudo de Caso com abordagem qualitativa possuindo como *Locus* de estudo o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia, uma Instituição Federal de Ensino executora de políticas públicas educacionais. Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, utilizando-se como procedimentos técnicos a revisão bibliográfica e análise documental, coletando-se dados de natureza primária e secundária.

A Figura 8 demonstra as etapas que ocorreram nesta pesquisa para alcance dos objetivos ao aplicar a *Accountability* Vertical, analisando-se os resultados alcançados pela Instituição:

**Figura 8 - Etapas da pesquisa**



A partir das etapas apresentadas, foi possível gerar a discussão dos dados através de três partes: Análise do Diagnóstico Organizacional, apresentando-se as informações gerais do *Lócus* da Pesquisa, seguido pela análise do desempenho orçamentário do IFBA e por fim, a análise do desempenho das metas Institucionais, aplicando-se nestes dois últimos citados, um conjunto de indicadores que foi selecionado. Ao final da pesquisa, foi recomendado algumas diretrizes, objetivos e indicadores contábeis para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário da Instituição.

### 3.2 INDICADORES SELECIONADOS

De acordo com Silva, Leal e Ferreira (2011) os indicadores se constituem como grandezas numéricas permitindo a comparação do que foi planejado frente aos resultados alcançados durante o período. Servem, destarte, de apoio para o processo de tomadas de decisões, proporcionando uma visão dos resultados alcançados nas diversas áreas da organização, dentre elas, o desempenho orçamentário, constituindo-se como elementos fundamentais na análise das políticas públicas (BRASIL, 2009).

Dessa forma, com o objetivo de analisar o desempenho orçamentário do IFBA entre 2015 a 2018 na consecução dos seus objetivos estratégicos foram selecionados os seguintes indicadores:

**Quadro 5 - Indicadores selecionados na pesquisa**

<b>Indicador</b>	<b>Cálculo</b>	<b>Finalidade</b>	<b>Interpretação</b>
1. Análise Horizontal e Vertical do Balanço	Percentual entre Itens do Balanço	Indicar o crescimento de itens ao longo do período permitindo avaliar a estrutura e composição de itens e sua evolução no tempo	Quanto maior o percentual obtido, maior é a participação de um item sobre o outro analisado
2. Análise do Resultado da Execução da Receita	Receita Prevista - Receita Arrecadada	Indicar o resultado do confronto das receitas planejadas com as receitas arrecadadas	Resultado maior que 0 indica excesso de arrecadação; menor que 0 indica insuficiência de arrecadação
3. Quociente de Execução da Receita	Receita Realizada ÷ Previsão Atualizada da Receita	Indicar o quanto foi realizado de Receita em comparação com a receita prevista	Quociente normal deverá ser 1 ou próximo a 1, evidenciando que a receita executada está próxima da prevista

4. Análise do Resultado da Execução da Despesa	Dotação Atualizada - Despesa Empenhada	Indicar o resultado do confronto das despesas planejadas com as despesas empenhadas	Resultado maior que 0 indica economia de despesa; menor, indica insuficiência de dotação.
5. Quociente de Execução da Despesa	Despesa Executada ÷ Dotação Atualizada	Demonstrar quanto da despesa fixada foi utilizada em Despesa Executada	Quociente menor do que 1 será considerado normal; acima indica insuficiência de dotação orçamentária
6. Resultado Orçamentário	Receita Arrecadada - Despesa Empenhada	Indicar o resultado do confronto das receitas arrecadadas com as despesas empenhadas	Resultado maior que 0 indica Superávit Orçamentário; menor, indica déficit orçamentário
7. Quociente do Resultado Orçamentário	Receita Realizada ÷ Despesa Empenhada	Demonstrar o quanto da receita realizada serve de cobertura para as despesas empenhadas	Quociente menor do que 1 indica falta de receitas para cobertura das despesas empenhadas
8. Eficiência Acadêmica por Concluinte	(Concluintes (com êxito) ÷ Finalizados (com ou sem êxito)) x 100	Medir a capacidade de alcançar êxito entre os alunos.	Quanto maior o percentual, mais alunos concluem os cursos com êxito
9. Percentual de Execução das Metas	(Metas Planejadas ÷ Metas Executadas) x 100	Medir a capacidade de execução das metas planejadas	Quanto maior o percentual, mais metas planejadas foram executadas

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Aplicando-se a técnica contábil de análise horizontal e vertical no Balanço da Instituição, pretendeu-se a identificação da composição das receitas e despesas orçamentárias, previstas e realizadas, em cada exercício financeiro, identificando-se os percentuais de crescimento/redução das origens de receitas existentes, assim como dos Grupos de Natureza da Despesa, nos termos de Lei 4.320/1964 e MCASP.

Com a utilização dos Indicadores contábeis de resultados selecionados (2 a 7), extraídos do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, buscou-se constatar os resultados quanto ao desempenho das receitas e despesas orçamentárias, apurando-se ainda o resultado orçamentário da Instituição na execução de suas políticas públicas, identificando-se os fatores intervenientes que ocorreram no respectivo período.

Quanto ao Indicador de Eficiência Acadêmica, exigido pelo TCU no Relatório de Gestão das IFES, nos termos do Acórdão 2.267/2005, objetivou-se a análise do desempenho acadêmico da Instituição a fim de identificar como este índice se comportou através dos recursos disponíveis.

Por fim, o último indicador selecionado trata do desempenho das metas institucionais estabelecidas em seu Planejamento Institucional, identificando o percentual de execução das metas planejadas diante da alocação de recursos para a execução dos seus objetivos estratégicos de Ensino, Pesquisa, Pós-Graduação, Inovação, Extensão e Gestão.

Dessa forma, a partir dos indicadores selecionados, pretendeu-se gerar informações quanto aos resultados do desempenho orçamentário da Instituição na consecução dos seus objetivos estratégicos, permitindo avaliar a gestão orçamentária, assim como identificar os possíveis problemas que ocorreram durante a aplicação dos recursos pela Instituição na execução das metas de seus objetivos estratégicos.

### 3.3 COLETA DE DADOS E ANÁLISE DOS INDICADORES.

Para coleta de dados, foi utilizado o período de recorte de 2015 a 2018 diante da vigência do PDI (2014-2018) assim como pela nova estrutura de demonstrativos contábeis, a partir do exercício financeiro de 2015. Utilizou-se para coleta de dados os seguintes documentos de *Accountability*:

**Quadro 6 - Documentos selecionados na pesquisa**

<b>Documentos para Coleta de Dados</b>	<b>Disponível em:</b>
Relatório de Gestão Institucional (2015 - 2018)	<a href="https://portal.ifba.edu.br/aceso-a-informacao/transparenciaifba/">https://portal.ifba.edu.br/aceso-a-informacao/transparenciaifba/</a>
Relatório de Gestão TCU (2015 - 2018)	
Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) – Vigência 2014 - 2018	
Plano de Metas Institucional (PMI) (2015 - 2018)	
Avaliação do PMI (2015 - 2018)	
Plataforma Nilo Peçanha (2017 e 2018)	<a href="http://plataformanilopecanha.mec.gov.br">http://plataformanilopecanha.mec.gov.br</a>
LOA (2015 - 2018)	<a href="https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa">https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa</a>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

Quanto à análise vertical e horizontal e os indicadores extraídos do MCASP, constantes no Quadro 5, utilizaram-se os dados da Demonstração Contábil Aplicada ao Setor Público: Balanço Orçamentário. Este demonstrativo integra o Relatório de Gestão apresentado ao TCU assim como o Relatório de Gestão Institucional de cada exercício financeiro. Quanto ao Indicador de Eficiência Acadêmica, foi calculado diretamente pela SETEC/MEC, sendo divulgados os índices obtidos através da Plataforma do MEC Nilo Peçanha (2017 e 2018) e no Relatório de Gestão Institucional.

Por fim, em relação ao Indicador do Percentual de Metas Executadas, os dados foram extraídos do Plano de Metas Institucional (PMI) e da Avaliação do PMI, apresentando-se o desempenho das metas em cada objetivo estratégico da Instituição.

Os dados coletados dos Documentos de *Accountability* foram disponibilizados para tratamento em Planilhas de Excel, permitindo-se a confecção de quadros, tabelas e figuras quanto aos resultados obtidos. Este procedimento contribuiu para a análise dos indicadores calculados ao longo do período de recorte, proporcionando uma análise a cada ano do desempenho orçamentário da Instituição.

Em relação a análise e interpretação dos dados, foi aplicada a análise documental dos documentos selecionados, sendo realizada uma análise qualitativa das informações pertinentes aos objetivos da pesquisa, relacionando-se os resultados apurados pelos indicadores com os diversos fatores que ocorreram durante a execução orçamentária na Instituição na consecução dos seus objetivos estratégicos.

## 4 ANÁLISES E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

Esta seção foi distribuída através de três partes, apresentando-se inicialmente o diagnóstico organizacional do *Locus* da Pesquisa, sendo discutido na sequência a análise do desempenho orçamentário da Instituição, e por fim, o desempenho das metas institucionais dos seus objetivos estratégicos de 2015 a 2018.

### 4.1 DIAGNÓSTICO ORGANIZACIONAL DO *LOCUS* DA PESQUISA :IFBA

O *LOCUS* de estudo desta pesquisa foi o Instituto Federal de Ciência, Tecnologia da Bahia (IFBA). Sendo assim, serão apresentadas nesta seção informações institucionais relevantes, identificando-se possíveis problemas existentes.

As informações estão distribuídas em três grupos: Perfil Institucional, objetivos estratégicos e o contexto orçamentário da Instituição.

#### **a) Perfil Institucional**

O IFBA foi criado no dia 29 de Dezembro de 2008 decorrente da sanção da Lei 11.892/2008 que instituiu a Rede de EPCT, provocando a transformação do então Centro Federal de Educação Tecnológica da Bahia em IFBA.

A História do IFBA está diretamente relacionada com a História da Rede Federal de Educação Profissional no Brasil, ou seja, desde 1909, quando foram criadas, por meio do Decreto nº 7.566, as Escolas de Aprendizes e Artífices nas capitais dos Estados Brasileiros, dentre eles, a Bahia. A partir de então observa-se as seguintes alterações sofridas até se chegar na condição de IFBA: Liceu Industrial de Salvador (1937), Escola Técnica de Salvador (1942), Escola Técnica Federal da Bahia (1965) e Centro Federal de Educação Tecnológica da Bahia (1993).

Como uma autarquia federal vinculada ao MEC, o IFBA possui autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático - pedagógica e disciplinar, sendo uma instituição pública de educação superior, básica e profissional (IFBA, 2017).

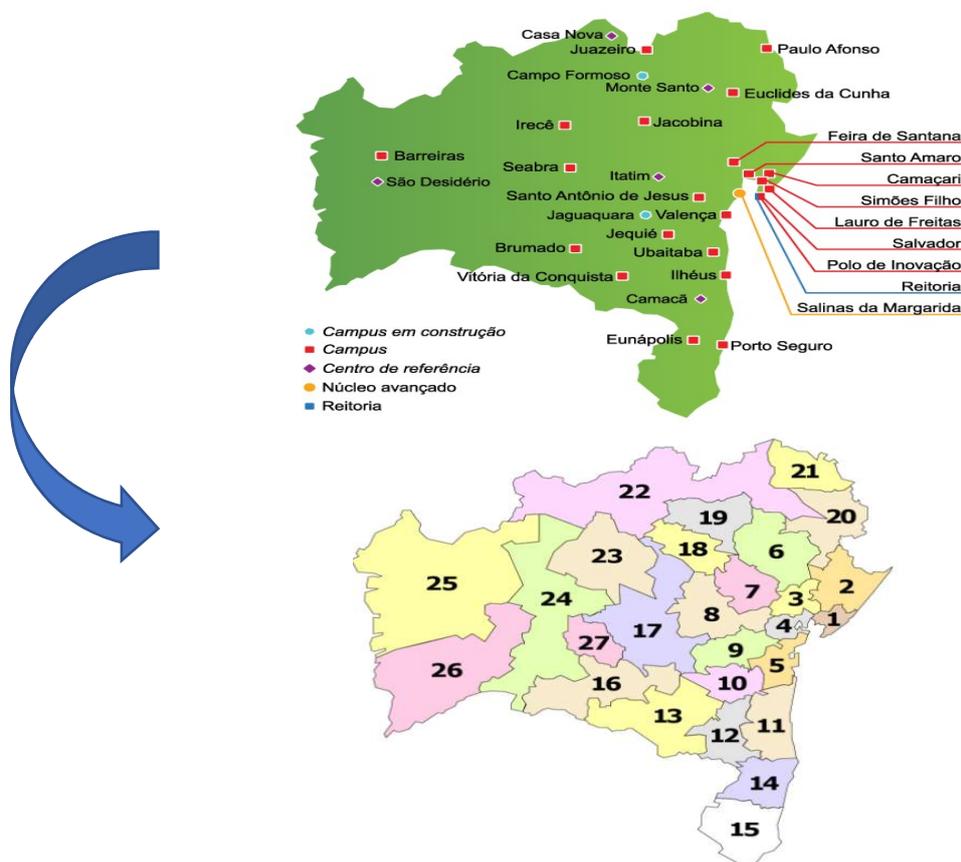
Atualmente, possui mais de 37 mil estudantes (presencial e à distância), possuindo em seu quadro funcional cerca de 1700 professores e mais de 1000 técnicos administrativos. O IFBA é constituído pela Reitoria (órgão executivo) e das

seguintes unidades: 22 Campi, 01 Núcleo Avançado, 02 Campi em fase de implantação, 05 Centros de Referência (em construção) e um Polo de Inovação.

Importante registrar que dos 22 Campi existentes, cinco foram construídos em 2015, representando o Plano de Expansão III do IFBA, sendo estes: Euclides da Cunha, Juazeiro, Brumado, Santo Antônio de Jesus e Lauro de Freitas. Além disso, até 2018, além dos 22 Campi, existia em funcionamento o Núcleo Avançado em Salinas da Margarida e o Polo de Inovação, em Salvador.

Através dessa estrutura, está presente em 113 cidades baianas, atuando em 26 dos 27 territórios de identidade do Estado da Bahia, conforme a Figura 9:

**Figura 9 - Atuação do IFBA na Bahia**



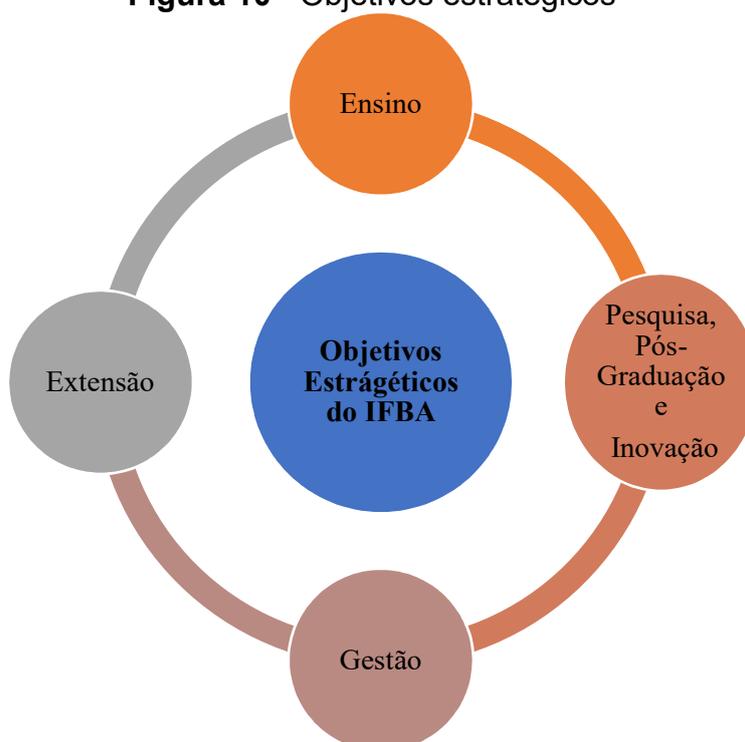
Fonte: Adaptado do IFBA (2020)

Apenas no território de identidade do Extremo Sul (número 15 na figura), que a Instituição ainda não atua, demonstrando a sua capilaridade de atuação pelo estado, ofertando aos seus estudantes cerca de 300 cursos, além de 17 cursos à distância (sendo 01 pós graduação, 06 cursos superiores e 06 cursos técnicos) (IFBA, 2021).

## b) Planejamento Institucional do IFBA: Definição dos objetivos estratégicos 2015 a 2018

Os objetivos estratégicos presentes no Planejamento Institucional do IFBA (PDI 2014 - 2018) são consolidados em quatro eixos estratégicos: Ensino; Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação; Extensão; e Gestão, conforme a Figura 10:

**Figura 10 - Objetivos estratégicos**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Para a execução desses objetivos estratégicos, o IFBA utiliza os recursos discriminados nas ações da LOA, executando os programas governamentais em consonância com seus objetivos estratégicos. O Quadro 7 discrimina os objetivos pertencentes aos quatro grupos consolidados acima, e que nortearam a alocação de recursos do IFBA no período de 2015 a 2018:

**Quadro 7 - Discriminação dos Objetivos Estratégicos do IFBA**

<b>Ensino</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Organizar e planejar, com foco nos elementos pedagógicos, objetivando a capacitação e a atualização de profissionais, em todos os níveis de escolaridade, nas áreas da educação profissional e tecnológica;</li><li>• Orientar a implantação e a modernização de espaços de ensino e aprendizagem, levando em consideração a qualidade dos mesmos;</li><li>• Criar mecanismos para redução da evasão e retenção, com estímulo à permanência e êxito;</li></ul>

- Orientar a adequação dos espaços escolares às necessidades dos estudantes com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades/superdotação;
- Garantir os tempos necessários e a adequação metodológica das atividades escolares dos estudantes com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades/superdotação;
- Possibilitar a capacitação dos servidores para o desenvolvimento das atividades acadêmicas voltadas às pessoas com necessidades específicas;
- Manter as ações que promovem o ingresso de estudantes oriundos de segmentos socioeconômicos em vulnerabilidade social, grupos historicamente excluídos e pessoas com necessidades específicas;
- Ampliar as ações voltadas para a permanência de estudantes oriundos de segmentos socioeconômicos em vulnerabilidade social, grupos historicamente excluídos e pessoas com necessidades específicas.

### **Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação**

- Estimular a pesquisa e a investigação científica, mirando o desenvolvimento da ciência, da tecnologia, da criação e difusão da cultura;
- Desenvolver a curiosidade e o perfil investigativo nos estudantes do IFBA, a partir de práticas escolares que potencializem o pensamento crítico e autônomo;
- Estimular as atividades criadoras de docentes e discentes e estender seus benefícios à comunidade, promovendo desenvolvimento tecnológico, social, econômico, cultural, político e ambiental;
- Consolidar a pesquisa em áreas do conhecimento, concebidas como estratégicas para o IFBA, de acordo com os programas governamentais norteadores, no que tange ao desenvolvimento científico e tecnológico do Brasil;
- Consolidar a pesquisa, no âmbito dos grupos de pesquisa credenciados, que conduzam a criação de programas de pós-graduação stricto sensu (mestrados profissionais e acadêmicos e doutorados), garantindo a verticalidade do ensino no IFBA;
- Apoiar a divulgação e difusão do conhecimento científico e tecnológico por meio de apoio financeiro ao pesquisador, para participação em eventos científicos e publicações em periódicos científicos;
- Fomentar a publicação bibliográfica dos pesquisadores do IFBA, por meio de apoio às revistas institucionais: revista ETC e revista eletrônica Pindorama;
- Aumentar o número de docentes do IFBA no corpo permanente no Doutorado Multi-institucional, Multidisciplinar em Difusão do Conhecimento, do qual o IFBA faz parte;
- Ampliar a atuação de pesquisadores do IFBA no corpo docente de programas de pós-graduação stricto sensu de instituições parceiras;
- Consolidar a política de propriedade intelectual, transferência de tecnologia e inovação (PPITTI) do IFBA, já aprovada em caráter experimental;
- Difundir a cultura sobre propriedade intelectual e da transferência de tecnologia e inovação tecnológica em toda a comunidade acadêmica;
- Incentivar a implantação de componentes curriculares relacionados à inovação e ao empreendedorismo, nos cursos técnicos e superiores do IFBA;
- Fomentar e fortalecer as parcerias do IFBA com órgãos governamentais, empresas e sociedade;
- Gerenciar todos os processos de pedidos de propriedade intelectual do IFBA;
- Manter todos os títulos de bens intangíveis, já protegidos, junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI);
- Gerenciar, apoiar e acompanhar todas as solicitações de transferência de tecnologia, envolvendo ativos intangíveis do IFBA, já protegidos, bem como os termos de exploração econômica que advirem da transferência;
- Gerenciar e apoiar toda a demanda para abertura de novos processos de propriedade industrial oriundos da criação e pesquisa dos servidores do IFBA;
- Regulamentar a criação de ambientes de inovação no IFBA com a elaboração e aprovação de regulamento geral próprio fundamentado nas boas práticas e na legislação pertinente;
- Estimular a parceria do IFBA com micro e pequenas empresas, com vista à criação de ambientes de inovação, nos quais o pesquisador do IFBA esteja envolvido diretamente no desenvolvimento de produtos, processos e serviços;
- Fomentar a realização de quatro cursos de qualificação, mestrado e doutorado, que atendam aos servidores do IFBA nas áreas de conhecimento consideradas estratégicas;

<b>Extensão</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reafirmar a extensão como processo acadêmico indispensável à formação do estudante, à qualificação do corpo técnico/docente e ao intercâmbio com a sociedade;</li> <li>• Estruturar, desenvolver, implementar, avaliar e reavaliar, sistemática e periodicamente, projetos e programas multi, inter ou transdisciplinar e interprofissional;</li> <li>• Propiciar ao estudante o acesso a atividades que contribuam para a sua formação artístico-cultural, ética e para o desenvolvimento do senso crítico, da cidadania e da responsabilidade social;</li> <li>• Propiciar à sociedade o acesso ao IFBA, por meio de cursos de extensão, da prestação de serviços, da participação em eventos culturais e artísticos ou outras atividades que garantam os objetivos da Instituição e o atendimento das necessidades do desenvolvimento sustentável regional;</li> <li>• Complementar a relação IFBA/Sociedade por meio da democratização do saber acadêmico e pelo estabelecimento de um processo contínuo de debates, fomento de ideias e vivências;</li> <li>• Estruturar e desenvolver mecanismos que promovam a interação contínua e recíproca entre a extensão e as atividades de ensino e pesquisa;</li> <li>• Viabilizar ações, projetos e programas de interesse acadêmico, científico, filosófico, tecnológico e artístico de extensão, como também de ensino e de pesquisa;</li> <li>• Incentivar ações permanentes voltadas para a formação inicial e continuada de profissionais, considerando os aspectos socioeconômicos da região, em parceria com instituições municipais, estaduais e federais, bem como no âmbito da iniciativa privada e organizações sem fins lucrativos.</li> </ul>
<b>Gestão</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estabelecer o planejamento participativo anual com todos os segmentos da instituição para definir as atividades da gestão, com tratamento igualitário para todos os setores;</li> <li>• Assegurar os espaços de atuação das entidades representativas dos estudantes e servidores;</li> <li>• Adotar o orçamento participativo como requisito primordial para o desenvolvimento das condições que garantam um ensino de qualidade;</li> <li>• Criar, manter e aperfeiçoar o serviço médico, odontológico e de enfermagem, com qualidade, em todos os campi durante os três turnos;</li> <li>• Manter ciclos periódicos de avaliação institucional;</li> <li>• Manter ciclos periódicos de avaliação de desempenho dos servidores;</li> <li>• Reafirmar as políticas de atendimento aos estudantes aumentando o número de bolsas de iniciação científica, de extensão e de estágio;</li> <li>• Garantir assistência psicossocial à comunidade interna do IFBA; Divulgar o orçamento executado, anualmente, por campi, detalhando a captação e aplicação de recursos por setores da instituição;</li> <li>• Promover o desenvolvimento profissional dos servidores docentes e técnico - administrativos, mediante a valorização e a capacitação dos mesmos;</li> <li>• Estabelecer uma Política de Capacitação e Desenvolvimento Pessoal dos Servidores;</li> <li>• Criar uma Política de Diversidade e Inclusão;</li> <li>• Implementar um programa permanente de avaliação e acompanhamento das atividades de ensino, pesquisa, extensão e gestão.</li> </ul>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), com base no PDI/IFBA (2014-2018)

Esses objetivos buscam a execução dos objetivos gerais dos IFs, definidos na Lei 11.892/2008, buscando atuar na educação superior, básica e profissional, ofertando educação profissional e tecnológica alicerçadas no Ensino, na Pesquisa e na Extensão, com um ensino verticalizado de forma continuada (BRASIL,2008a).

Os quatro objetivos estratégicos consolidados apresentados são estabelecidos no Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) 2014-2018, documento norteador do Planejamento das IES, possuindo metas estabelecidas representando o quantitativo

que se pretende realizar em cada setor estratégico para a oferta das políticas públicas educacionais, com prazo e valores, finalizando o orçamento da Instituição no período.

Buscando com que os objetivos estratégicos no PDI sejam realizados, o IFBA realiza a elaboração de suas metas através do Plano de Metas Institucional (PMI) que ocorre em cada exercício financeiro com a participação da comunidade acadêmica. O PMI orienta a alocação dos recursos disponibilizados pela LOA nas diversas áreas do Instituto, buscando executar as políticas estratégicas de Ensino, Pesquisa, Pós-Graduação, Inovação, Extensão e Gestão. Logo, estes dois documentos (PDI e PMI) representam os principais instrumento de planejamento da instituição, buscando executar os programas e ações do governo estabelecidos no planejamento governamental.

### **c) Contexto Orçamentário do IFBA**

O IFBA, ao longo dos anos, vem expandindo suas atividades e se consolidando como uma importante autarquia do MEC executora de políticas públicas educacionais do Estado da Bahia. De 2015 a 2018, considerando o orçamento total aprovado, observa-se que foi, dentre os 38 IFs, o quinto com maior orçamento aprovado na LOA, sendo o terceiro na região nordeste, ficando atrás, apenas, do Instituto Federal do Ceará e do Rio Grande do Norte, conforme Tabela 2:

**Tabela 2** - IFs com maior orçamento aprovado (2015 a 2018) – em bilhões de R\$

<b>ORDEM</b>	<b>INSTITUTO FEDERAL</b>	<b>LOA (2015 A 2018)</b>
<b>1</b>	Instituto Federal de São Paulo	R\$ 2.511.457.483,00
<b>2</b>	Instituto Federal do Espírito Santo	R\$ 2.093.538.768,00
<b>3</b>	Instituto Federal do Ceará	R\$ 2.068.004.623,00
<b>4</b>	Instituto Federal do Rio Grande do Norte	R\$ 1.989.479.597,00
<b>5</b>	Instituto Federal da Bahia	R\$ 1.939.538.940,00
<b>6</b>	Instituto Federal de Santa Catarina	R\$ 1.893.666.078,00
<b>7</b>	Instituto Federal do Maranhão	R\$ 1.786.493.517,00
<b>8</b>	Instituto Federal de Pernambuco	R\$ 1.760.927.003,00
<b>9</b>	Instituto Federal da Paraíba	R\$ 1.708.657.576,00
<b>10</b>	Instituto Federal de Goiás	R\$ 1.443.077.420,00

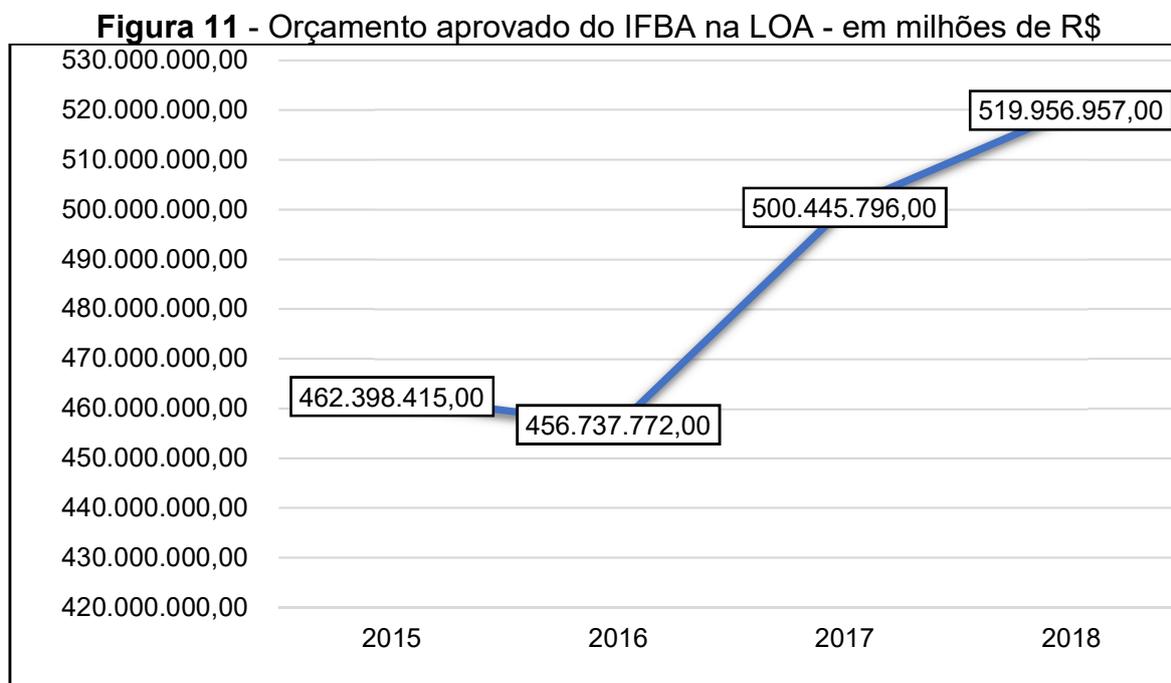
Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

O Orçamento do IFBA deve ser elaborado em consonância com os três instrumentos de planejamento governamental: PPA, LDO E LOA. Dessa forma,

através do seu Planejamento Institucional busca adequar os objetivos governamentais aos da Instituição. O seu orçamento será composto pelos recursos orçamentários do Tesouro através da LOA ao longo do exercício financeiro. Ressalta-se que os valores da LOA poderão ser alterados durante o ano, através de créditos adicionais, criando ou suplementando despesas, a fim de atender as demandas existentes.

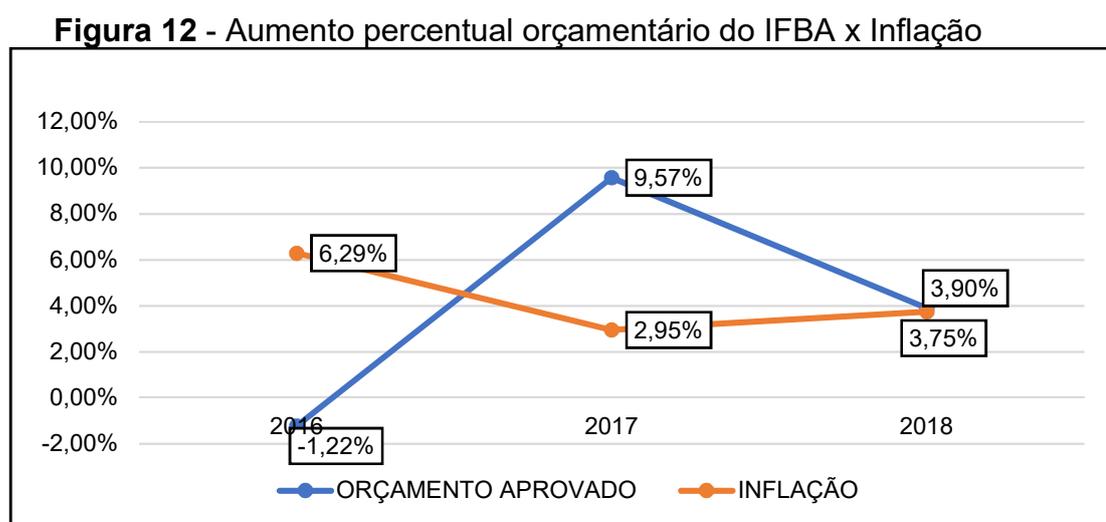
A proposta de orçamento anual dos Institutos Federais, conhecida como Matriz CONIF, é elaborada através do Conselho Nacional das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica (CONIF) e encaminhada para SETEC/MEC. Através do Fórum de Planejamento (Forplan), a Matriz CONIF, leva em consideração uma série de informações extraídas da Plataforma Nilo Peçanha, do MEC, tais como: carga horária, número de alunos matriculados; custos com implementação e manutenção de cursos; Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA); e Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) do município no qual a unidade está inserida (CONIF, 2019) .

Considerando a problematização e os objetivos desta pesquisa em analisar o desempenho orçamentário do IFBA, serão discriminados a seguir os orçamentos anuais aprovados na LOA para o IFBA para consecução dos seus objetivos de 2015 a 2018, conforme a Figura 11:



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Nota-se uma oscilação no orçamento aprovado do IFBA, sendo que em 2016 obteve o seu menor orçamento aprovado. A partir de então, houve um crescimento orçamentário, alcançando em 2018 um aumento de cerca de 12,24% em relação ao ano de 2015, resultando em um orçamento de cerca de 519 milhões de reais. Ao comparar essa evolução com a inflação efetiva ao ano (IPCA anual), apurada pelo Banco Central, pode-se observar o baixo crescimento orçamentário, conforme a Figura 12:



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

A figura evidencia que o IFBA, quanto ao seu orçamento aprovado, obteve um baixo crescimento orçamentário, sendo que em 2018, apesar de ter recebido o maior orçamento do período em análise, o aumento foi praticamente igual ao da Inflação ocorrida no respectivo ano. Nota-se que em 2016, enquanto o orçamento aprovado obteve uma redução de cerca 1,2%, a inflação do mesmo período foi de cerca de 6%, demonstrando que a Dotação Orçamentária disponibilizada para o IFBA na LOA não tem obtido um crescimento satisfatório.

Diante desse contexto orçamentário e do papel do IFBA na promoção da educação no Estado da Bahia, será analisado, a seguir, o seu desempenho orçamentário entre 2015 e 2018 na consecução dos seus objetivos.

## 4.2 ANÁLISE DO DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DO IFBA NA CONSECUÇÃO DOS SEUS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DE 2015 A 2018.

Analisando-se o Balanço Orçamentário do IFBA de 2015 a 2018 serão discutidos os seguintes conteúdos:

- Composição e Desempenho das Receitas Orçamentárias do IFBA
- Composição e Desempenho das Despesas Orçamentárias do IFBA
- Resultado Orçamentário do IFBA

### 4.2.1 Composição e Desempenho da receita orçamentária do IFBA

#### a) Composição das Receitas Orçamentárias planejadas e realizadas

O Quadro 8 apresenta a composição das receitas orçamentárias planejadas e arrecadadas pelo IFBA no período analisado, sendo que o Quadro 9 apresenta os percentuais de participação de origem de receitas nas receitas totais de cada exercício financeiro.

**Quadro 8 - Previsão e Arrecadação das Receitas Orçamentárias do IFBA - em milhões de R\$**

	Origem	2015	2016	2017	2018	Total
	<b>Previsão</b>	Receita Patrimonial	331.638,00	347.367,00	391.764,00	436.931,00
Receita de Serviços		3.304.220,00	752.502,00	698.214,00	2.005.208,00	6.760.144,00
Outras Receitas Correntes		1.289,00	5.332,00	0,00	0,00	6.621,00
<b>Total Previsto</b>		<b>3.637.147,00</b>	<b>1.105.201,00</b>	<b>1.089.978,00</b>	<b>2.442.139,00</b>	<b>8.274.465,00</b>
	Origem	2015	2016	2017	2018	Total
	<b>Arrecadação</b>	Receita Patrimonial	349.296,62	355.694,86	489.507,81	549.839,02
Receita de Serviços		600.872,45	1.811.364,43	645.166,82	720.346,74	3.777.750,44
Transferências Correntes		112.742,80	73.820,00	205.635,11	-141.633,44	250.564,47
Outras Receitas Correntes		252.437,51	481.591,80	651.584,41	224.711,30	1.610.325,02
<b>Total Arrecadado</b>		<b>1.315.349,38</b>	<b>2.722.471,09</b>	<b>1.991.894,15</b>	<b>1.353.263,62</b>	<b>7.382.978,24</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

**Quadro 9 - Previsão e Arrecadação das Receitas Orçamentárias do IFBA em %**

Previsão	Origem	2015	2016	2017	2018	Total
	Receita Patrimonial	9,12%	31,43%	35,94%	17,89%	18,22%
	Receita de Serviços	90,85%	68,09%	64,06%	82,11%	81,70%
	Outras Receitas Correntes	0,04%	0,48%	0,00%	0,00%	0,08%
	<b>Total Previsto</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>
Arrecadação	Origem	2015	2016	2017	2018	Total
	Receita Patrimonial	26,56%	13,07%	24,57%	40,63%	23,63%
	Receita de Serviços	45,68%	66,53%	32,39%	53,23%	51,17%
	Transferências Correntes	8,57%	2,71%	10,32%	-10,47%	3,39%
	Outras Receitas Correntes	19,19%	17,69%	32,71%	16,61%	21,81%
<b>Total Arrecadado</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Analisando as receitas previstas e realizadas pelo IFBA, ou seja, receitas arrecadadas através do seu esforço próprio, conforme a classificação estabelecida pela Lei 4.320/1964, nota-se a existência de quatro origens de receitas orçamentárias na Instituição: patrimoniais, serviços, transferências correntes e outras receitas correntes, sendo que transferências correntes, diante de sua imprecisão, não estavam previstas no Balanço Orçamentário em nenhum exercício avaliado.

Observa-se que todas as receitas apresentadas nos Quadros 8 e 9 são classificadas como receitas correntes, produzindo, portanto, variações aumentativas no patrimônio devido ao ingresso de disponibilidades financeiras (BRASIL, 2018b).

Verifica-se, quanto às receitas previstas, a predominância, de 2015 a 2018, das receitas de serviços que obteve, ao longo do período, cerca de 81,70 % de todas as receitas planejadas. Na sequência, aparecem as receitas patrimoniais (18,22%), e por fim, as outras receitas correntes (0,08%).

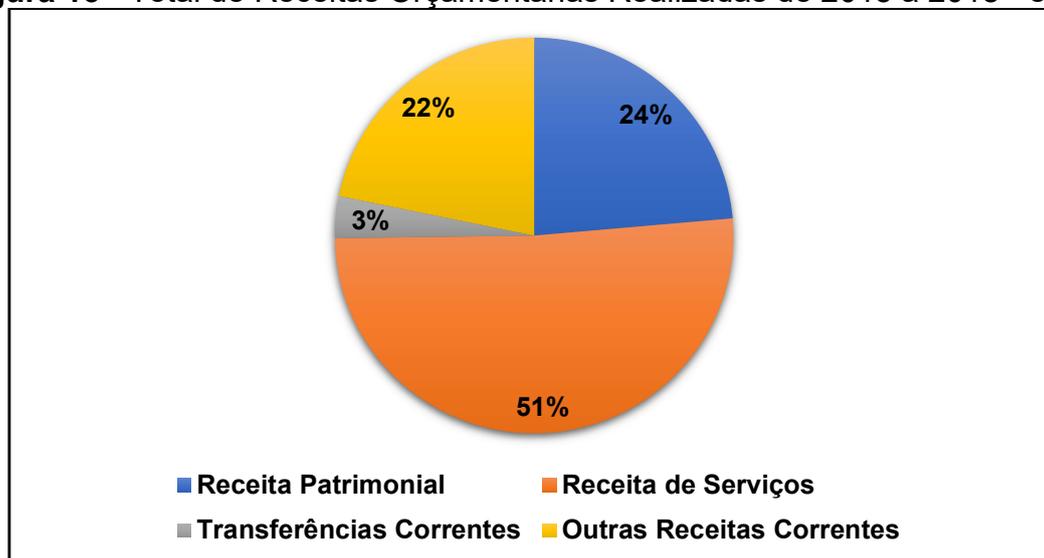
No exercício de 2015, ocorreu a maior projeção de receitas próprias do período, alcançando um total de R\$ 3.637.147,00, sendo que em 2017, ocorreu a menor estimativa com R\$ 1.089.978,00. Verifica-se que as receitas de serviços do órgão, assim como as receitas patrimoniais, constituídas pela fruição do patrimônio público, estiveram presentes em todos os quatro anos avaliados, sendo que outras receitas correntes estiveram presentes no planejamento de 2015 e 2016.

Detalhando-se o comportamento da arrecadação a cada ano, o IFBA obteve um aumento de cerca de 107% em 2016, alcançando o maior valor arrecadado (R\$ 2.722.471,09), redução de 27% em 2017 e de 32% em 2018, ano em que ocorreu o menor valor arrecadado de R\$ 1.353.263,62. Logo, comparando este valor com o do

início do período avaliado, observa-se apenas um crescimento de 3% em sua arrecadação de receita.

Quanto as origens das receitas que foram arrecadadas, as de serviços obtiveram uma influência no montante total em cerca de 51%, corroborando a sua predominância dentre as receitas planejadas. Na sequência, tem-se as receitas patrimoniais, outras receitas correntes e transferências correntes, com participação de, respectivamente, 24%, 22% e 3%, aproximadamente. A Figura 13 ilustra, dentre as receitas arrecadadas, a influência das receitas de serviços no total arrecadado ao longo dos quatro anos pela instituição:

**Figura 13** - Total de Receitas Orçamentárias Realizadas de 2015 a 2018 - em %



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

As receitas de serviços foram compostas, principalmente, por receitas com serviços administrativos, taxas de processos seletivos e concursos públicos. Já as receitas patrimoniais foram compostas através da exploração do patrimônio Imobiliário do Estado, principalmente, com locações de espaços internos, representando a segunda maior arrecadação de receita própria. Em terceiro lugar, as outras receitas correntes se constituíram através da arrecadação com multas, indenizações e ressarcimentos recebidos pela Instituição. Por fim, aparece a origem de receitas de transferências correntes, arrecadadas pela celebração de convênios, dentre eles, com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas (SEBRAE), Fundação Escola Politécnica da Bahia (FEP) e Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado da Bahia (FAPESB).

O conjunto das receitas arrecadadas demonstram a composição das receitas que ingressaram para o IFBA pelo esforço próprio da instituição. Na sequência, será analisado o desempenho desse conjunto de receitas orçamentárias, realizando-se o confronto entre o planejamento e a arrecadação.

### **b) Desempenho da Receita Orçamentária do IFBA**

O Balanço Orçamentário possui, dentre as suas finalidades, demonstrar o desempenho da receita orçamentária em cada exercício financeiro. Para isso, é necessário o confronto entre as receitas planejadas com as arrecadadas, critério estabelecido pela Lei 4.320/1964.

Para este fim, o MCASP apresenta dos indicadores fundamentais para esta análise: a apuração do resultado da execução da receita e o respectivo quociente dessa execução. A Tabela 3 apresenta os resultados obtidos quanto a esses dois indicadores de desempenho da receita orçamentária:

**Tabela 3 - Desempenho da Receita Orçamentária do IFBA**

<b>Ano</b>	<b>Previsão(P)</b>	<b>Arrecadação(A)</b>	<b>Resultado de Execução da Receita (A-P)</b>	<b>Quociente de Execução da Receita (A/P)</b>
<b>2015</b>	3.637.147,00	1.315.349,38	-2.321.797,62	0,36
<b>2016</b>	1.105.201,00	2.722.471,09	1.617.270,09	2,46
<b>2017</b>	1.089.978,00	1.991.894,15	901.916,15	1,83
<b>2018</b>	2.442.139,00	1.353.263,62	-1.088.875,38	0,55
<b>Total</b>	<b>8.274.465,00</b>	<b>7.382.978,24</b>	<b>-891.486,76</b>	<b>0,89</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Nota-se que, nos exercícios financeiros de 2015 e 2018, a previsão de arrecadação superou o valor arrecadado, provocando no resultado de execução da receita valores negativos de R\$ R\$ 2.321.797,62 em 2015, e R\$ 1.089.978,00 em 2018. Logo, a análise deste indicador aponta que houve uma insuficiência de arrecadação, sendo que esses resultados foram ratificados pela aplicação do quociente de execução, que demonstrou a inferioridade das receitas arrecadadas frente às planejadas nesses dois exercícios citados.

Essas frustrações de receitas provocam impactos negativos para o IFBA, tendo em vista que o valor fixado para as despesas na LOA da União conta com as

estimativas de arrecadação dos Institutos Federais de Educação na previsão de receitas do MEC. Sendo assim, tais resultados podem contribuir para medidas de contingenciamento de orçamento, já que a arrecadação prevista não se concretizou.

Em 2016 e 2017, com as maiores arrecadações no período, as receitas arrecadadas superaram a previsão estabelecida, provocando um resultado orçamentário positivo na ordem de R\$ 1.617.270,09, em 2016, e de R\$ 901.916,15 em 2017. A análise deste indicador permite a conclusão de que houve excesso de arrecadação de receitas orçamentárias próprias, sendo que o indicador de quociente evidenciou resultados de 2,43 e 1,83, nos respectivos anos, ratificando a superioridade das receitas arrecadadas frente às previstas. O resultado observado impacta de maneira positiva a execução orçamentária do IFBA, podendo ser uma fonte de recursos para que créditos adicionais possam ser criados, aumentando a autorização de gastos pelo Estado.

A Figura 14 demonstra essa oscilação ocorrida no desempenho da execução da receita orçamentária:

**Figura 14-** Desempenho da Receita Orçamentária do IFBA - em milhões de R\$



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Destarte, com excesso de arrecadação em 2016 e 2017, e insuficiência de arrecadação em 2015 e 2018, a execução da receita orçamentária, no período como um todo, obteve um resultado negativo no valor de R\$ 891.486,76, bem como um

índice de quociente, de aproximadamente, 0,89. Ou seja, 89% da receita prevista foi arrecadada, indicando insuficiência de arrecadação de suas receitas próprias no período.

Com um montante arrecadado ao longo dos quatro anos de cerca de 7,3 milhões de reais provocando uma insuficiência de arrecadação no período de recorte, demonstra a necessidade da busca por melhores resultados quanto ao desempenho das receitas próprias pela instituição, tendo em vista que diante da Emenda Constitucional 95/2016 e dos Bloqueios de Créditos Orçamentários, estas receitas, em casos de excesso de arrecadação, podem se tornar uma opção viável de maior sustentabilidade orçamentária para se buscar junto ao MEC a utilização destes recursos através de suplementação de créditos, ofertando mais serviços educacionais para à coletividade conforme os objetivos e metas institucionais.

Estudo realizado por Silva (2017b) demonstrou que o crescimento da arrecadação das suas receitas próprias, de 2008 a 2016, na ordem de 632%, alcançando-se em 2016, mais de cem milhões de reais arrecadados, contribuiu para o aumento do orçamento da Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF). O estudo ainda aponta que os Contratos do Centro de Políticas Públicas e Avaliação da Educação (CAEd), com as secretarias municipais e estaduais de educação, representaram mais de 80% do volume arrecadado no período, demonstrando a capacidade de receitas que essa política promove para a instituição. Dessa forma, corresponde a um exemplo de captação de receitas próprias que vem permitindo a UFJF resultados satisfatórios, além de contribuir com ações que aprimoram as políticas públicas educacionais e que pode ser estudado pelo IFBA.

#### **4.2.2 Composição e Desempenho das Despesas Orçamentárias do IFBA**

##### **a) Composição das Despesas Planejadas**

O Quadro 10 apresenta a composição e os valores das despesas planejadas pelo IFBA no período analisado, sendo que o Quadro 11 apresenta os percentuais de participação de cada Grupo de Natureza da Despesa (GND) no planejamento total das despesas do período (2015 a 2018):

**Quadro 10** – Composição das Despesas Orçamentárias Planejadas pelo IFBA - em milhões

		PERÍODO ANALISADO			
		2015	2016	2017	2018
PLANEJADA	<b>Dotação Inicial</b>	<b>462.398.415,00</b>	<b>456.737.772,00</b>	<b>500.445.796,00</b>	<b>519.956.957,00</b>
	Pessoal e Encargos	314.588.767,00	331.054.162,00	385.040.812,00	408.345.494,00
	Outras Despesas Correntes	106.555.802,00	113.250.305,00	109.916.525,00	107.755.215,00
	Investimentos	41.253.846,00	12.433.305,00	5.488.459,00	3.856.248,00
	<b>Dotação Atualizada</b>	<b>488.264.250,00</b>	<b>506.830.444,00</b>	<b>535.424.014,00</b>	<b>581.174.196,00</b>
	Pessoal e Encargos	336.437.720,00	375.270.945,00	421.174.005,00	468.852.013,00
	Outras Despesas Correntes	110.560.214,00	119.126.194,00	108.761.550,00	108.465.935,00
	Investimentos	41.266.316,00	12.433.305,00	5.488.459,00	3.856.248,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

**Quadro 11** - Composição das Despesas Orçamentárias Planejadas pelo IFBA – em %

	TOTAL	%
<b>Dotação Inicial</b>	<b>1.939.538.940,00</b>	<b>100%</b>
Pessoal e Encargos	1.439.029.235,00	74%
Outras Despesas Correntes	437.477.847,00	23%
Investimentos	63.031.858,00	3%
<b>Dotação Atualizada</b>	<b>2.111.692.904,00</b>	<b>100%</b>
Pessoal e Encargos	1.601.734.683,00	76%
Outras Despesas Correntes	446.913.893,00	21%
Investimentos	63.044.328,00	3%

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

De 2015 a 2018, todos os anos a dotação orçamentária do IFBA foi atualizada, ocorrendo, portanto, uma elevação nos limites de gastos da Instituição, de cerca de 6%, 11%, 7% e 12% em 2015, 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

As despesas orçamentárias são classificadas em correntes e de capital, conforme o art.12 Lei 4.320/1964, sendo detalhadas através dos Grupos de Natureza da Despesa (GND), permitindo informações mais específicas quanto às despesas executadas.

Verifica-se a partir dos Quadros 10 e 11, que aparecem três GND no planejamento das despesas do IFBA: pessoal e encargos, outras despesas correntes e investimentos. Pessoal e Encargos assim como outras despesas correntes, pertencem à categoria econômica de despesas correntes, visto que são despesas que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Já os investimentos pertencem à categoria econômica de despesas de capital, já que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, conforme a Lei 4320/1964 e MCASP (2018).

Na dotação inicial, torna-se claro a principal despesa planejada pelo IFBA: Pessoal e Encargos. Representando ao longo dos quatros anos, cerca de 74% na

dotação inicial e 76% da atualizada, evidencia que a maioria dos recursos que são planejados pela instituição se destinam às despesas que ocorrerão em virtude do seu quadro de pessoal, já que pela sua natureza de instituição de ensino são necessários servidores para que exista a oferta de políticas educacionais.

Em seguida, aparece o grupo das outras despesas correntes, que são aquelas que representam as despesas para a manutenção e o funcionamento do órgão, como de energia elétrica, consumo de água e serviços terceirizados, com cerca de 23% na dotação inicial e 21% na dotação atualizada ao longo dos quatro anos.

Por fim, representando as despesas de capital que foram planejadas pelo órgão, dentro dos limites orçamentários estabelecidos, constam os Investimentos. A média dos investimentos, tanto na dotação inicial quanto na atualizada, manteve-se em 3%, demonstrando que o órgão possui limitação quanto a este grupo de despesa, principalmente, por grande parte do seu orçamento estar concentrado em despesas com Pessoal e Encargos, que são gastos continuados.

Essa representatividade dos gastos com pessoal, no orçamento anual, pode ser observada em estudos relacionados sobre a execução orçamentária de outras IFES do País.

Medeiros, Duarte e Lima (2014), ao analisarem o perfil das universidades federais da Região Norte do País, de 2011 a 2013, constataram nas nove universidades que compõem a região, um percentual de gastos com pessoal no orçamento anual na ordem de 64% ao longo dos três anos. Outras Despesas Correntes (22%) e Investimentos (14%) completaram o orçamento no período de recorte.

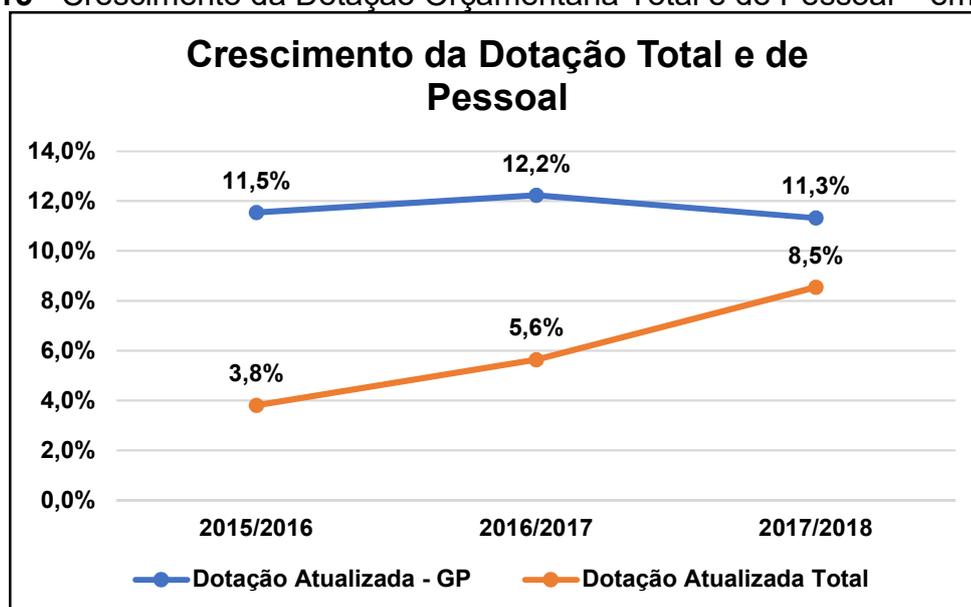
Silva (2017b), na UFJF, também constatou a predominância desses gastos. No entanto, o autor indicou que através do crescimento das receitas próprias, a UFJF conseguiu reduzir essa representatividade dos gastos de pessoal no orçamento de 79,2% em 2008 para 66,8% em 2016, ou seja, mais de 10%. Como se pode verificar em 2016, o percentual de gastos com pessoal da UFJF foi inferior ao IFBA que obteve cerca de 74% no respectivo ano.

Ao analisar a dotação atualizada, resultante da suplementação de créditos orçamentários durante o exercício financeiro, observa-se que ocorreu um crescimento de cerca de 4%, 6% e 9%, em 2016, 2017 e 2018, respectivamente. Possuindo em 2015, um orçamento de cerca de 488 milhões, alcançou em 2018 uma dotação atualizada de 581 milhões de reais, ou seja, 20% acima de 2015.

Dentre os fatos que contribuíram para o aumento gradativo da dotação atualizada ao longo dos quatro anos, explica-se, principalmente, por causa do aumento da despesa com pessoal que ocorreram, necessitando-se de uma suplementação orçamentária a cada exercício financeiro.

Sobre esses gastos, observa-se que os aumentos obtidos durante o período na dotação atualizada com pessoal, foram superiores aos aumentos ocorridos na dotação de todos os gastos, conforme ilustra a Figura 15:

**Figura 15** - Crescimento da Dotação Orçamentária Total e de Pessoal – em %



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

O comportamento apresentado indica que o IFBA possui limitações orçamentárias, tendo em vista que os gastos com pessoal têm necessitado de uma dotação orçamentária superior ao crescimento da dotação total, evidenciando que o orçamento disponibilizado não tem crescido na mesma intensidade dos gastos anuais. Tais resultados demonstram a carência de recursos existentes, já que o orçamento disponibilizado tem sido bastante comprometido com gastos com pessoal, impactando nos orçamentos destinados para as outras despesas necessárias.

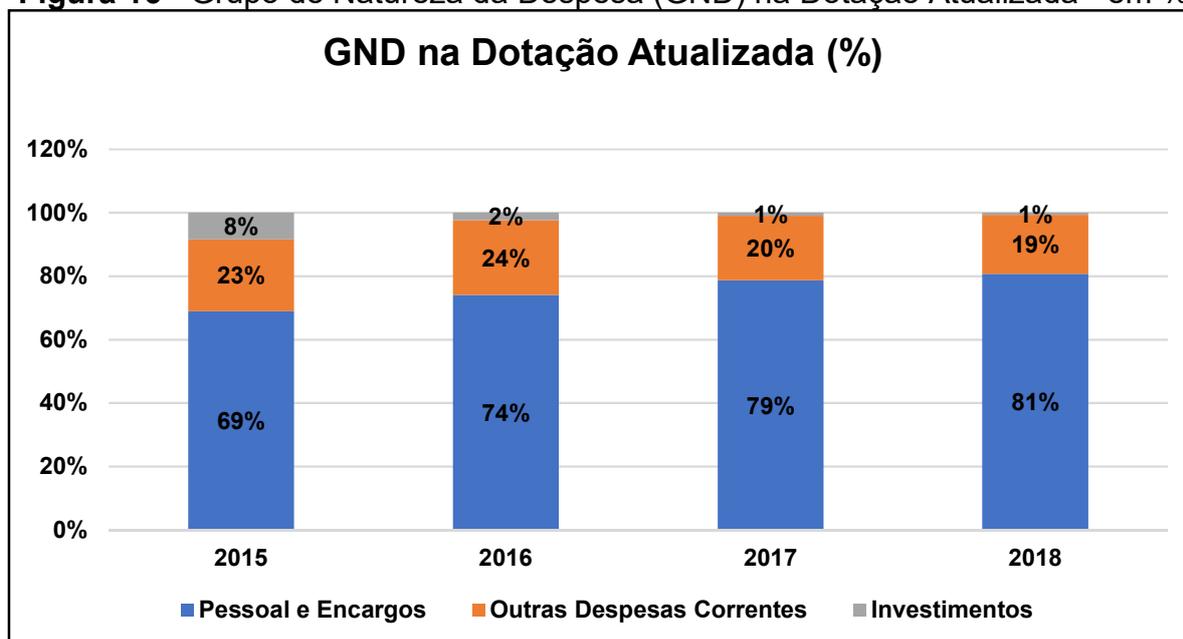
Nota-se nesse sentido a redução da dotação das despesas de capital com investimentos nos anos em análise. Em 2015, elas possuíram a sua maior dotação orçamentária, em cerca de 41,2 milhões de reais, alcançando em 2018 apenas cerca de 3,8 milhões, ou seja, uma redução de cerca de 81%. O expressivo valor de 2015 se deve ao fato da implantação de novas unidades do IFBA no interior do Estado,

como em Santo Antônio de Jesus e Brumado, demandando a aquisição de bens de capital para a estruturação dessas unidades.

Já o grupo de outras despesas correntes manteve valores bem próximos ao longo dos anos, o que evidencia a limitação discricionária que o órgão possui em executar suas ações em despesas de custeio, já que grande parte dos recursos já estão alocados em pessoal.

A Figura 16 apresenta a participação dos GND na dotação atualizada do IFBA:

**Figura 16 - Grupo de Natureza da Despesa (GND) na Dotação Atualizada - em %**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Como se verifica, enquanto a participação dos gastos com pessoal na composição do planejamento da despesa aumentou, as outras despesas correntes, assim como investimentos, sofreram reduções ao longo do período, demonstrando o quanto o orçamento da instituição é comprometido pelos gastos com pessoal que representaram, em 2018, cerca de 81% da dotação orçamentária disponível e com uma média total de 76% ao longo dos quatro anos analisados.

### **b) Composição das Despesas Executadas**

A execução da despesa pública pode ser definida como a utilização dos créditos consignados na LOA executados através do Empenho, Liquidação e Pagamento, estágios estabelecidos pela Lei 4.320/1964.

Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, o empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Conforme estabelecido no art. 35 da Lei 4.320/1964, a despesa torna-se a partir do empenho executada, assumindo-se uma obrigação legal do órgão com um determinado terceiro a partir dos créditos que foram alocados na LOA. Dessa forma, a partir do Empenho que torna-se possível realizar a liquidação das despesas incorridas, verificando-se o direito adquirido pelo credor, tornando-se a despesa apta para o pagamento. No pagamento, último estágio da execução da despesa, ocorre a entrega de numerário ao credor a partir da disponibilidade financeira do órgão, além dos pagamentos dos tributos devidos, momento pelo qual, a despesa torna-se executada financeiramente.

Utilizando-se da análise vertical e horizontal de balanços, foi possível a elaboração do Quadro 12 e 13, apresentando a composição e os valores das despesas executadas pelo IFBA no período analisado, sendo que o quadro 13 apresenta os percentuais de participação de cada Grupo de Natureza da Despesa (GND) na execução das despesas do período em geral (2015 a 2018):

**Quadro 12 - Composição das Despesas Executadas pelo IFBA – em milhões de R\$**

		PERÍODO ANALISADO			
		2015	2016	2017	2018
EXECUTADA	<b>Despesa Empenhada</b>	<b>456.132.270,89</b>	<b>502.517.662,20</b>	<b>544.885.669,03</b>	<b>595.998.657,85</b>
	Pessoal e Encargos	327.362.912,30	373.440.107,95	414.826.435,16	452.698.523,38
	Outras Despesas Correntes	101.762.871,06	112.321.419,22	120.402.079,83	110.939.553,90
	Investimentos	27.006.487,53	16.756.135,03	9.657.154,04	32.360.580,57
	<b>Despesa Liquidada</b>	<b>417.691.331,45</b>	<b>457.255.748,45</b>	<b>504.943.321,32</b>	<b>545.781.995,84</b>
	Pessoal e Encargos	327.335.536,31	373.440.107,95	414.826.435,16	452.698.523,38
	Outras Despesas Correntes	78.330.038,92	81.285.839,69	88.683.796,74	92.043.098,72
	Investimentos	12.025.756,22	2.529.800,81	1.433.089,42	1.040.373,74
	<b>Despesa Paga</b>	<b>406.916.104,71</b>	<b>454.864.232,61</b>	<b>503.654.320,28</b>	<b>501.048.799,49</b>
	Pessoal e Encargos	327.335.536,31	373.440.107,95	414.826.435,16	412.056.787,54
	Outras Despesas Correntes	70.134.849,71	79.127.919,53	87.406.335,64	88.211.646,38
	Investimentos	9.445.718,69	2.296.205,13	1.421.549,48	780.365,57

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

**Quadro 13 - Composição das Despesas Executadas pelo IFBA – em %**

	TOTAL	%
<b>Despesa Empenhada</b>	<b>2.099.534.259,97</b>	<b>100%</b>
Pessoal e Encargos	1.568.327.978,79	75%
Outras Despesas Correntes	445.425.924,01	21%
Investimentos	85.780.357,17	4%
<b>Despesa Liquidada</b>	<b>1.925.672.397,06</b>	<b>100%</b>
Pessoal e Encargos	1.568.300.602,80	81%

Outras Despesas Correntes	340.342.774,07	18%
Investimentos	17.029.020,19	1%
<b>Despesa Paga</b>	<b>1.866.483.457,09</b>	<b>100%</b>
Pessoal e Encargos	1.527.658.866,96	82%
Outras Despesas Correntes	324.880.751,26	17%
Investimentos	13.943.838,87	1%

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Diante o exposto nos Quadros 12 e 13, todos os GND presentes no planejamento da despesa estiveram presentes durante a execução orçamentária: Pessoal e encargos, outras despesas correntes e investimentos. Sendo assim, verificou-se a ocorrência de Despesas Correntes (Pessoal e Encargos e Outras Despesas Correntes) e de Despesas de Capital (Investimentos).

Em relação às despesas empenhadas, observa-se um crescimento ao longo dos quatro anos, alcançando em 2018 cerca de 596,9 milhões de despesas empenhadas, um aumento de aproximadamente 31% em relação ao valor empenhado em 2015. Analisando-se a cada ano, verifica-se que em 2016, 2017 e 2018, os percentuais de aumento em comparação ao ano anterior foi de aproximadamente 10%, 8% e 9%.

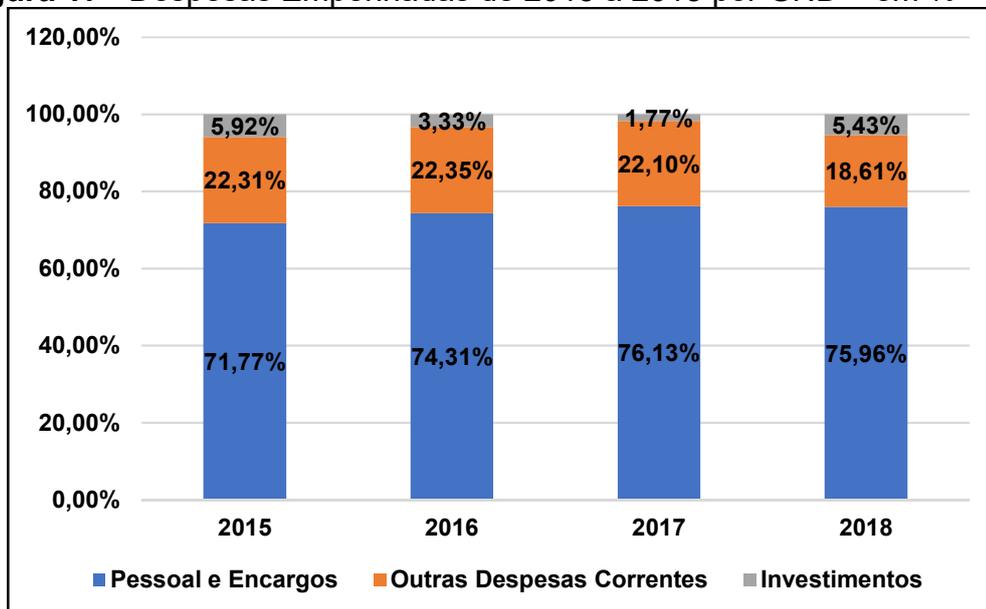
Diagnosticando as despesas empenhadas por GND, justifica-se a predominância existente em seu planejamento relativo às Despesas com Pessoal, já que essas despesas representaram do total empenhado cerca de 75%, seguido por outras despesas correntes (21%) e Investimentos (4%).

Alguns estudos relacionados apontam em outras IFES essa predominância das despesas com pessoal nas despesas executadas. Duarte (2019) constatou no IFNMG que as despesas com pessoal representaram mais do que 60% do total das despesas executadas pela Instituição, entre 2012 a 2015, sendo, portanto, as que possuem maior representatividade no orçamento da instituição. Na sequência, apareceram no seu estudo outras despesas correntes e o grupo de investimentos.

Corroborando com Duarte (2019), o estudo de Filho e Oliveira (2017), ao analisar a execução orçamentária de 48 Instituições Federais de Ensino das cinco regiões geográficas do País, constatou que em 2016 os gastos com pessoal representaram cerca de 78,2 % das despesas executadas pelas instituições analisadas, seguido por outras despesas correntes 17,55% e Investimentos 4,25%.

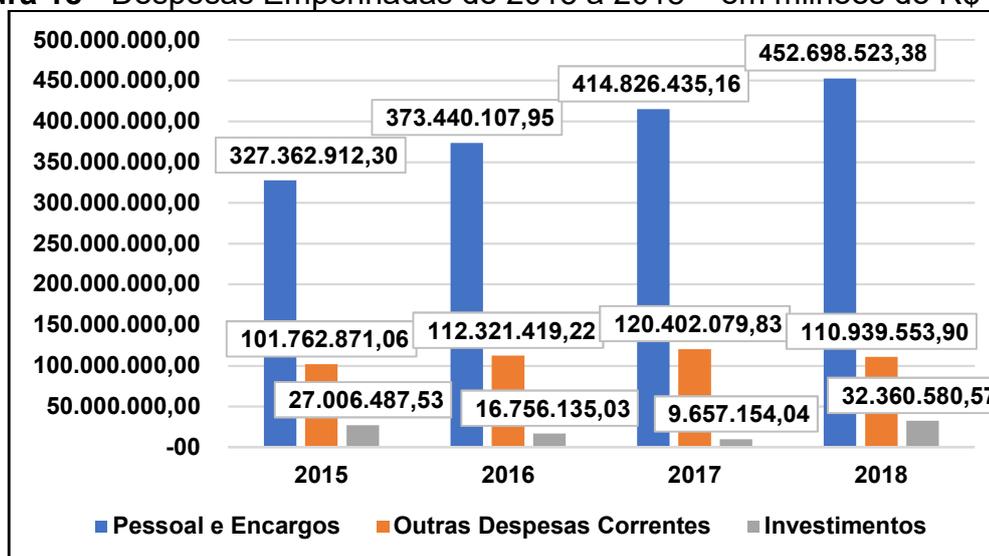
As Figuras 17 e 18 apresentam a composição das despesas empenhadas a cada ano por GND, em termos percentuais e em termos monetários, do IFBA.

**Figura 17 - Despesas Empenhadas de 2015 a 2018 por GND – em %**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

**Figura 18 - Despesas Empenhadas de 2015 a 2018 – em milhões de R\$**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Nota-se ao longo do período que o GND de despesas com pessoal, ao contrário dos outros grupos de despesas, obteve em todos os anos valores superiores ao exercício anterior, partindo-se de um valor na ordem de 327,3 milhões de reais, em 2015, para 452,6 milhões de reais em 2018. Constata-se, destarte, um crescimento de despesa empenhada com pessoal de cerca de 14%, 11% e 9% em 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

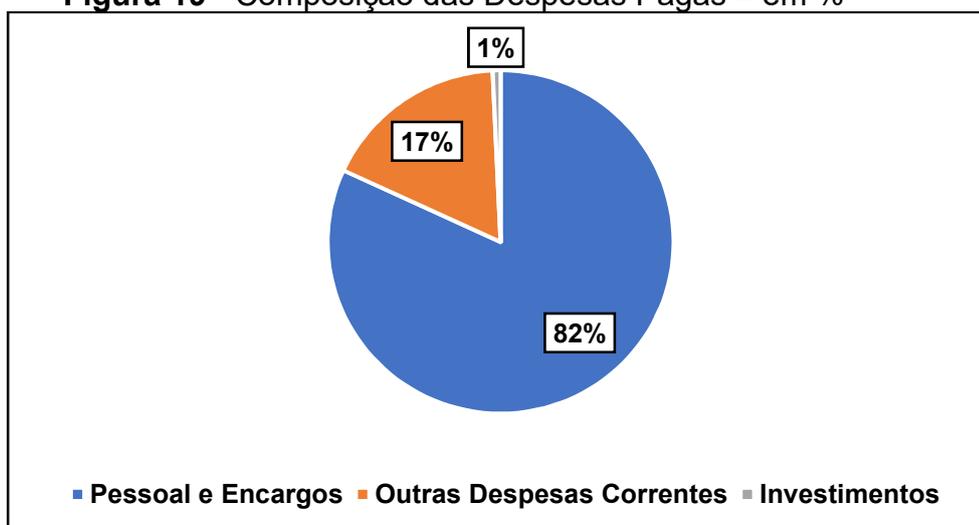
Esta elevação corrobora com o aumento que foi necessário ser realizado na Dotação Orçamentária do Órgão de cerca de 12% em 2016 e 2017, e de 11% em 2018, para o atendimento dessas despesas a cada exercício financeiro, comprometendo-se a capacidade alocativa de recurso pelos *Stakeholders* da Instituição.

As despesas classificadas como outras despesas correntes, caracterizadas em grande parte pelas despesas com a manutenção da instituição, obteve crescimento de 2015 até 2017, quando alcançou o valor empenhado na ordem de 120, 4 milhões de reais. No entanto, teve uma queda significativa para o ano de 2018, obtendo o valor de cerca de 110 milhões de reais, inferior ao valor empenhado em 2016. Sendo assim, foi constatado neste grupo de despesa uma redução de 9% em 2016, aumento de 7% em 2017 e uma redução de 8% em 2018.

Em relação às despesas empenhadas com Investimentos, ocorreu uma oscilação durante o período, sendo que os maiores valores empenhados ocorreram nos exercícios financeiros de 2015 e 2018, sendo que em 2015 houve a implantação de novos Campi pelo Estado da Bahia, e em 2018, pelo recebimento de Termos de Execução Descentralizada para o órgão, aumentando a sua capacidade de gasto com orçamentos de outras entidades. Logo, verificou-se que nesse grupo de despesas ocorreu uma redução de cerca de 38% em 2016 e aumentos de 58% e 335% em 2017 e 2018, respectivamente.

Por quanto às despesas pagas (despesas que tiveram a efetiva saída de recursos do IFBA), representando assim, o último estágio de execução da despesa pública, o grupo de despesas com pessoal representa a maior despesa nos quatros exercícios, representando cerca de 82% das despesas totais pagas, conforme a Figura 19:

**Figura 19 - Composição das Despesas Pagas – em %**

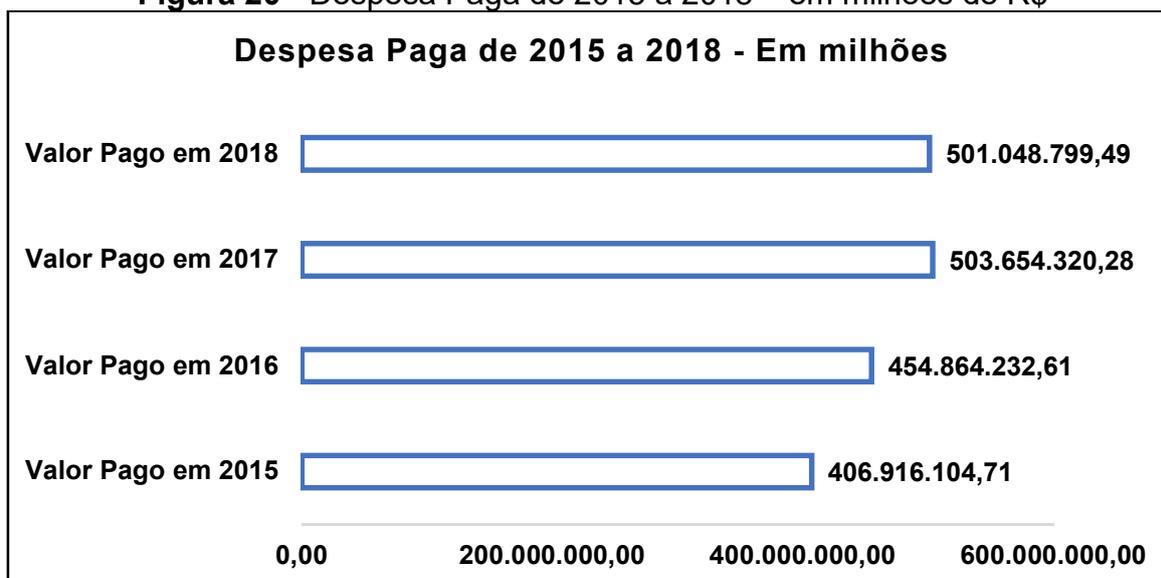


Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Todas as despesas que foram pagas pela Instituição se enquadram como primárias, ou seja, são despesas não financeiras. Dessa forma, todas estão enquadradas no regime fiscal estabelecido pela Emenda Constitucional 95/2016 que instituiu o teto dos gastos públicos, gerando uma limitação ao aumento das despesas primárias do governo federal, a partir do exercício de 2017, durante 20 anos.

Segue abaixo, para uma melhor análise, o histórico da despesa total paga de 2015 para 2018, sendo que a partir de 2017 entrou em vigor o novo regime fiscal:

**Figura 20 - Despesa Paga de 2015 a 2018 – em milhões de R\$**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

A partir do exercício de 2017(início da vigência do regime fiscal) as despesas pagas sofreram contração de cerca de 2,5 milhões de reais, o que demonstra que o governo federal, através dos contingenciamentos e da liberação parcial dos recursos financeiros para investimentos e de custeio, buscou o atendimento do Regime Fiscal, fragilizando, portanto, a execução financeira do Instituto.

Sobre as dificuldades encontradas quanto ao pagamento das suas despesas, o IFBA apontou, nas suas prestações de contas, que a metodologia de repasse de recurso financeiro em pequenas cotas, e de maior liberação ao término do exercício, tem fragilizado o seu poder de pagamento das suas despesas de forma tempestiva. Logo, trata-se de um importante fator interveniente no desempenho orçamentário da Instituição, haja vista a perda de credibilidade junto a fornecedores diante da sua incapacidade de adimplência, sendo que este problema também foi citado por Duarte (2019) sobre o IFNMG, Alves (2013) acerca da Universidade Federal de Santa Maria (UFMS) e Viveiros(2016) para o Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso do Sul.

### c) Desempenho da Despesa Orçamentária do IFBA

Assim como permite a análise do desempenho da receita orçamentária, o balanço orçamentário também demonstra os resultados obtidos na execução do outro pilar do orçamento público: as despesas orçamentárias planejadas frente as despesas executadas.

Como forma de mensurar o desempenho da execução da despesa orçamentária do IFBA, foram aplicados dois indicadores contábeis estabelecidos pelo MCASP: Resultado da Execução da Despesa e Quociente de Execução da Despesa, cujos valores e base de cálculo encontram-se discriminados no Quadro 14.

**Quadro 14 - Desempenho da Despesa Orçamentária do IFBA entre 2015 e 2018**

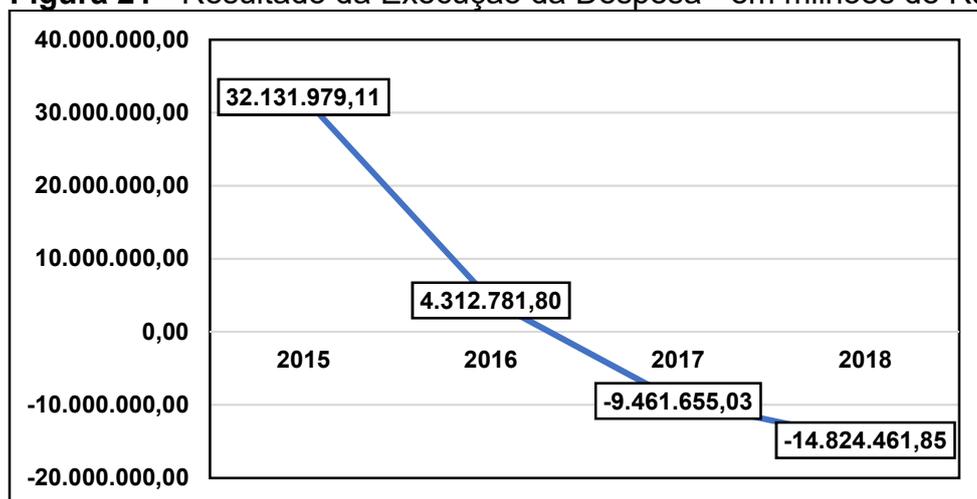
ANO	Categoria	Dotação Atualizada (DA)	Despesa Empenhada (DE)	Resultado da Execução da Despesa (DA-DE)	Quociente de Execução da Despesa (DE/DA)
2015	Corrente	446.997.934,00	429.125.783,36	17.872.150,64	0,96
	Capital	41.266.316,00	27.006.487,53	14.259.828,47	0,65
	<b>Sub-total</b>	<b>488.264.250,00</b>	<b>456.132.270,89</b>	<b>32.131.979,11</b>	<b>0,93</b>
2016	Corrente	494.397.139,00	485.761.527,17	8.635.611,83	0,98
	Capital	12.433.305,00	16.756.135,03	-4.322.830,03	1,35

	<b>Sub-total</b>	<b>506.830.444,00</b>	<b>502.517.662,20</b>	<b>4.312.781,80</b>	<b>0,99</b>
<b>2017</b>	Corrente	529.935.555	535.228.515	-5.292.959,99	1,01
	Capital	5.488.459,00	9.657.154,04	-4.168.695,04	1,76
	<b>Sub-total</b>	<b>535.424.014,00</b>	<b>544.885.669,03</b>	<b>-9.461.655,03</b>	<b>1,02</b>
<b>2018</b>	Corrente	577.317.948,00	563.638.077,28	13.679.870,72	0,98
	Capital	<b>3.856.248,00</b>	<b>32.360.580,57</b>	-28.504.332,57	8,39
	<b>Sub-total</b>	<b>581.174.196,00</b>	<b>595.998.657,85</b>	<b>-14.824.461,85</b>	<b>1,03</b>
<b>Total</b>	Corrente	2.048.648.576,00	2.013.753.902,80	34.894.673,20	0,98
	Capital	63.044.328,00	85.780.357,17	-22.736.029,17	1,36
	<b>Geral</b>	<b>2.111.692.904,00</b>	<b>2.099.534.259,97</b>	<b>12.158.644,03</b>	<b>0,99</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

De acordo com os dados acima, observa-se que o IFBA vem executando, quase que na totalidade, os créditos orçamentários disponibilizados, alcançando-se ao longo dos quatro anos um quociente de execução de 0,99. Considerando os resultados obtidos nos dois indicadores aplicados, observa-se que houve em 2015 e 2016 uma economia de despesa, já que as despesas executadas foram inferiores aquelas planejadas, conforme quocientes apurados. No entanto, em 2017 e 2018, os indicadores indicaram uma insuficiência de dotação já que os valores executados foram superiores ao planejados. Nota-se, portanto, na série histórica, uma redução de 2015 a 2018 da economia de despesa pelo instituto, conforme ilustra a Figura 21:

**Figura 21 - Resultado da Execução da Despesa - em milhões de R\$**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Em 2015, foi constatado quociente de execução da despesa de 0,93, ou seja, o percentual executado foi inferior ao valor planejado, ocorrendo, portanto, um percentual de execução de 93% da Dotação disponibilizada no IFBA, gerando uma economia de despesa de cerca de 32,1 milhões de reais. Quase metade deste valor

ocorreu devido à economia de despesa de capital com investimentos que obteve, particularmente, um quociente de execução de apenas 0,65, ao contrário do valor obtido de 0,96 das despesas correntes.

Já em 2016, ocorreu uma economia de despesa menor, na ordem de R\$ 4,3 milhões de reais, fazendo com que o órgão conseguisse executar cerca de 99% do seu Orçamento. Pode-se observar ainda a insuficiência de dotação para as despesas de capital, já que o valor gasto foi superior a dotação atualizada, indicando que o órgão executou TED no exercício.

Dentre as dificuldades encontradas pelo órgão, tem-se, em 2015, a presença de um contingenciamento orçamentário de cerca de 20% nas suas despesas, prejudicando vários processos de compras da Instituição. Já em 2016 ocorreu o estabelecimento dos limites de despesas de funcionamento de custeio para o exercício, impactando na impossibilidade de elaboração de reforços de empenhos para ajustes de pagamento das despesas de funcionamento do exercício financeiro de 2016.

Dentre os motivos que levam o governo a praticar as políticas de contingenciamentos orçamentários é a busca pelo equilíbrio entre as receitas e as despesas, buscando-se atingir os resultados fiscais fixados na Lei de Diretrizes Orçamentárias, controlando os gastos nacionais. Dessa forma, quando a arrecadação das receitas tem um baixo desempenho, através do Decreto de Programação Orçamentária e Financeira do Poder Executivo, é estabelecido o bloqueio dos créditos orçamentários, limitando a capacidade de empenho pelas Instituições Federais de Ensino, assim como a movimentação financeira.

No entanto, nos exercícios financeiros de 2017 e 2018, nota-se que a execução da despesa foi superior à dotação disponibilizada, alcançando quocientes de execução de cerca 1,02 e 1,03 nos respectivos anos, principalmente, por causa das despesas de capital, que alcançaram percentuais de execução de cerca de 1,76 e 8,39. Dessa forma, consta uma insuficiência de dotação orçamentária na ordem de 9,4 milhões e 14, 8 milhões, nos anos de 2017 e 2018, respectivamente.

Tendo em vista que os dados indicam que não houve dotação orçamentária para execução de despesas, foi justificado pelo órgão a ocorrência da execução dos termos de execução descentralizada (TED), principalmente os relativos a construção de dois campi, nos municípios de Campo Formoso e Jaguaquara, e Unidades

Avançadas de Ensino nos municípios de Monte Santo, Casa Nova, Camacã e São Desidério.

De acordo com o Decreto nº. 8.180/2013, TED é o instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de créditos entre órgãos e/ou entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União para execução de ações respeitando-se a natureza dos créditos.

Logo, como o TED representa dotação aprovada em Lei de outros órgãos que são transferidos para a execução dos objetivos estratégicos do IFBA, em termos nacionais, na consolidação das demonstrações contábeis, ocorre um equilíbrio orçamentário, tendo em vista que no Balanço Orçamentário do órgão que realizar a transferência, ocorre uma economia de despesa já que o crédito não foi executado pelo mesmo, conforme justificativa do IFBA, no Relatório de Gestão de 2018.

Nesse sentido, de maneira consolidada, pode-se concluir que de 2015 a 2018 a execução da despesa do IFBA, considerando os dados do Balanço Orçamentário, cresceu ao longo dos quatro anos, alcançando um percentual de cerca de 99% de execução orçamentária, com uma economia orçamentária de cerca de 12 milhões de reais, principalmente, em função do resultado obtido em 2015, já que a partir de então houve um declínio dos valores economizados.

Dentre as principais dificuldades apresentadas, foi verificado, assim como em 2015, a presença de contingenciamentos orçamentários em 2017, na ordem de 20% em investimentos e em 2018, na ordem de 10% durante todo o exercício financeiro, sendo liberado próximo ao término da execução orçamentária. Além deste fator, o órgão aponta, de 2015 a 2017, o desafio que vem obtendo quanto ao orçamento das novas unidades do Plano de Expansão III ( Brumado, Euclides da Cunha, Juazeiro, Lauro de Freitas e Santo Antônio de Jesus), que tem se mostrado insuficientes ao longo do período, exigindo-se maior esforço orçamentário da Reitoria para o atendimento das demandas dessas instituições, conforme relatórios de gestão apresentados ao TCU.

Dessa forma, os contingenciamentos orçamentários tem sido um fator interveniente no desempenho orçamentário do órgão no período de forma constante, comprometendo o funcionamento institucional, provocando a redução ao longo dos exercícios financeiros dos serviços contratados diante da limitação para se empenhar.

Duarte(2019), ao analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG), no período de 2012 a 2015,

também identificou os efeitos dos contingenciamentos orçamentários na Instituição, fazendo com que em 2015, do orçamento disponibilizado, só fosse executado 74%, sendo que em 2013 alcançou o maior valor de execução, de cerca 91%.

Resultado semelhante foi constatado no estudo de Viveiros (2016), no IFMS, indicando que os contingenciamentos orçamentários tem sido um limitador na execução orçamentária dos créditos da LOA, chegando a alcançar em 2014 e 2015, percentuais de cerca de 37,5% e 55 % de orçamento contingenciado.

#### 4.2.3 Resultado Orçamentário do IFBA

Dentre as principais finalidades do Balanço orçamentário, está presente a responsabilidade de indicar o resultado orçamentário do exercício, nos termos dos art. 101 e 102 da Lei 4.320/1964. Para este fim, é necessário o atendimento aos dispositivos da Lei 4.320/1964, que afirma que pertencem a determinado exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas, bem como as receitas arrecadadas.

A Tabela 4 apresenta o desempenho destes itens do IFBA de 2015 a 2018, bem como o resultado encontrado e o respectivo quociente do resultado orçamentário, de acordo com os indicadores contábeis do MCASP (2011):

**Tabela 4 - Resultado Orçamentário entre 2015 e 2018**

<b>ANO</b>	<b>Receita Arrecadada (RA)</b>	<b>Despesa Empenhada (DE)</b>	<b>Resultado Orçamentário (RA-DE)</b>	<b>Quociente do Resultado Orçamentário (RA/DE)</b>
<b>2015</b>	1.315.349,38	456.132.270,89	-454.816.921,51	0,003
<b>2016</b>	2.722.471,09	502.517.662,20	-499.795.191,11	0,005
<b>2017</b>	1.991.894,15	544.885.669,03	-542.893.774,88	0,004
<b>2018</b>	1.353.263,62	595.998.657,85	-594.645.394,23	0,002
<b>Total</b>	<b>7.382.978,24</b>	<b>2.099.534.259,97</b>	<b>-2.092.151.281,73</b>	<b>0,004</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

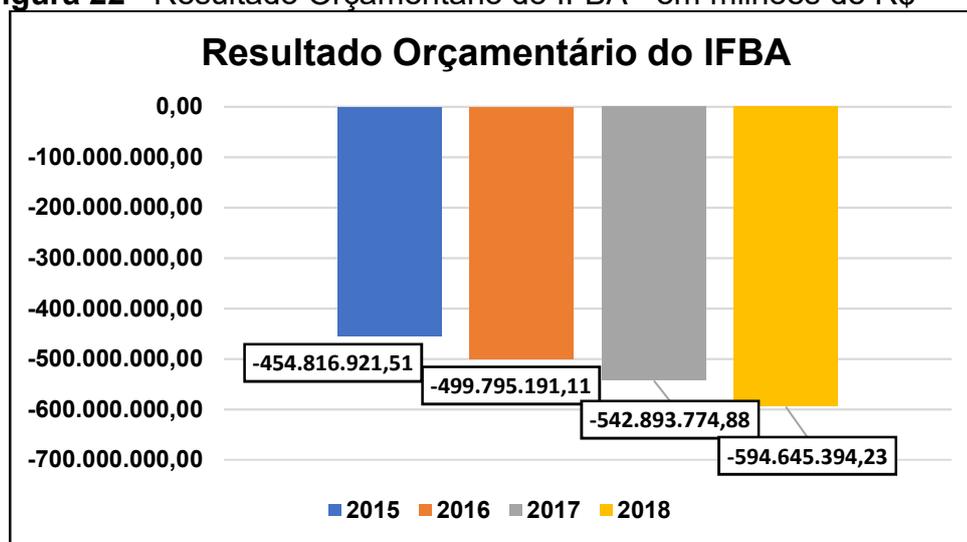
Os dados acima evidenciam a dependência orçamentária que o IFBA possui da intervenção do governo federal, através do MEC, para que a Instituição possa cumprir com as suas obrigações na execução dos seus objetivos estratégicos a cada exercício financeiro.

Aplicando-se a técnica contábil de análise por quociente, verificou-se que, em todos os anos, a despesa executada foi amplamente superior às receitas arrecadadas, resultando em déficit orçamentário no período recortado, apontando que as receitas arrecadadas não possuem capacidade de cobrir as despesas que são realizadas.

Dentre as despesas que mais contribuem para este resultado, encontram-se as despesas correntes que representam cerca de 96% das despesas empenhadas pelo IFBA. De acordo com os resultados obtidos, nota-se que a receita arrecadada não correspondeu em nenhum exercício a 1% do valor executado nas despesas da Instituição.

Analisando-se o indicador do resultado orçamentário, verifica-se um crescimento gradativo do déficit orçamentário de 2015 a 2018, fazendo com que alcançasse em 2018 um aumento de cerca de 31% em relação a 2015. A figura a seguir demonstra esse comportamento orçamentário:

**Figura 22 - Resultado Orçamentário do IFBA - em milhões de R\$**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Em 2015, o resultado orçamentário encontrado correspondeu a um déficit de cerca de 454,8 milhões de reais. Este déficit poderia ter sido agravado, caso não ocorresse, conforme visto anteriormente, economia de despesa de cerca de 32 milhões de reais no referido ano.

Já em 2016, tendo em vista o crescimento das despesas com pessoal do órgão, o déficit orçamentário foi majorado, alcançando um valor de cerca de 499,8 milhões de reais. Assim como no exercício anterior, este déficit poderia ter sido maior, caso não ocorresse economia de despesa de cerca de 4,3 milhões de reais e excesso de

arrecadação de cerca 1,6 milhões. Em 2017 e 2018, o déficit continua se elevando, alcançando em cada exercício, respectivamente, o valor na ordem de R\$ 542,8 milhões e R\$ 594,6 milhões de déficit orçamentário.

Apurando-se o resultado orçamentário de 2015 a 2018, encontra-se um déficit orçamentário de aproximadamente 2 bilhões de reais. Sendo assim, mais de 99% das despesas que foram executadas pelo IFBA, de 2015 a 2018, não conseguiriam ser sustentadas pelas receitas próprias do próprio órgão. Diferentemente ocorre em órgãos que possuem um maior nível de fontes de recursos próprias, como nas prefeituras, a exemplo do estudo de Coelho e Quintana (2008) onde os quocientes encontrados revelaram resultados inversos, ou seja, todos os anos, as receitas foram superiores às despesas executadas.

Dentre as medidas que podem ser tomadas para minimizar essa dependência é incentivar projetos que promovam arrecadação de receitas próprias pela instituição, como as receitas de serviços e patrimoniais que foram as que mais se destacaram dentre as receitas orçamentárias arrecadadas, além de buscar a celebração de contratos, como o exemplo da UFJF, no estudo realizado por Silva (2017b), em que representaram mais de 80% das receitas arrecadadas de 2008 a 2016, totalizando, somente em 2016, mais de cem milhões de arrecadação. Logo, diante da capilaridade de atuação do IFBA em todo o território estadual, essas receitas podem ser potencializadas, já que são centenas de municípios baianos vinculados ao instituto através do ensino presencial e à distância. Além disso, utilizando-se dos relatórios contábeis, que possuem informações úteis para a tomada de decisão, como demonstrado pelo balanço orçamentário, podem ser adotadas políticas de controle das despesas executadas em suas diversas unidades, monitorando de maneira constante a execução orçamentária, alocando os recursos de forma eficiente e eficaz pelos *Stakeholders* do IFBA.

Os caminhos descrito acima são necessários para que a dependência orçamentária não continue a se expandir, podendo comprometer o funcionamento da Instituição, visto que o orçamento anual, diante do regime fiscal vigente, tem sido cada vez mais limitado, representando um importante fator interveniente para a realização das políticas públicas da Instituição.

#### 4.3 DESEMPENHO DAS METAS INSTITUCIONAIS.

Buscando identificar os efeitos do desempenho orçamentário na realização dos seus objetivos estratégicos, será analisado agora o desempenho das metas atreladas aos objetivos estabelecidos, já que são quem orientam a alocação de recursos do IFBA, conforme o PMI em consonância com o PDI vigente (2014-2018).

Os Quadros 15 e 16, apresentam os quantitativos totais das metas planejadas e executadas por objetivo estratégico, assim como apresenta o percentual de execução das metas durante o período de 2015 a 2018:

**Quadro 15 - Desempenho das Metas Planejadas e Executadas – 2015 a 2018**

ANO	ESTÁGIO	Ensino	Pesquisa	Extensão	Gestão	Total
2015	Planejado	539	149	169	2874	3731
	Executado	238	41	63	483	825
% Execução		<b>44,16%</b>	<b>27,52%</b>	<b>37,28%</b>	<b>16,81%</b>	<b>22,11%</b>
2016	Planejado	679	135	215	2278	3307
	Executado	297	34	98	491	920
%Execução		<b>43,74%</b>	<b>25,19%</b>	<b>45,58%</b>	<b>21,55%</b>	<b>27,82%</b>
2017	Planejado	646	104	204	1720	2674
	Executado	358	42	118	707	1225
%Execução		<b>55,42%</b>	<b>40,38%</b>	<b>57,84%</b>	<b>41,10%</b>	<b>45,81%</b>
2018	Planejado	609	180	351	1915	3055
	Executado	375	70	177	849	1471
% Execução		<b>61,58%</b>	<b>38,89%</b>	<b>50,43%</b>	<b>44,33%</b>	<b>48,15%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

**Quadro 16 - Resumo do Desempenho das Metas (2015 – 2018)**

Objetivo	Planejadas		Executadas		% Execução Total por Objetivo
	Total	%	Total	%	
Ensino	4407	20,21%	2298	28,52%	52,14%
Pesquisa	987	4,53%	333	4,13%	33,74%
Extensão	1709	7,84%	849	10,54%	49,68%
Gestão	14700	67,42%	4577	56,81%	31,14%
<b>Total</b>	<b>21803</b>	<b>100,00%</b>	<b>8057</b>	<b>100,00%</b>	<b>36,95%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Nota-se a partir dos dados apresentados que, em cada exercício financeiro, o IFBA executou menos do que 50% das metas que foram planejadas. Pode-se observar ainda que o objetivo estratégico Gestão apresenta o maior quantitativo de metas do IFBA, representando mais do que 50% do total de metas que foram tanto planejadas quanto realizadas em cada exercício financeiro.

Analisando o quantitativo total de metas dos quatro anos, apresentado no Quadro 16, o objetivo Gestão correspondeu, respectivamente, ao percentual de 67,42% e 56,81% das metas planejadas e executadas, ratificando o desempenho obtido em cada exercício financeiro.

Segundo o IFBA, isso ocorre por tratar-se de metas estruturantes e de funcionamento que dão suporte às demais metas dos objetivos de Ensino, Pesquisa e Extensão. Por isso, o Objetivo Gestão possui metas distribuídas em sete categorias: estrutura física; sustentabilidade; informatização; acervo bibliográfico; recursos humanos; móveis/equipamentos/veículos; materiais e gestão organizacional.

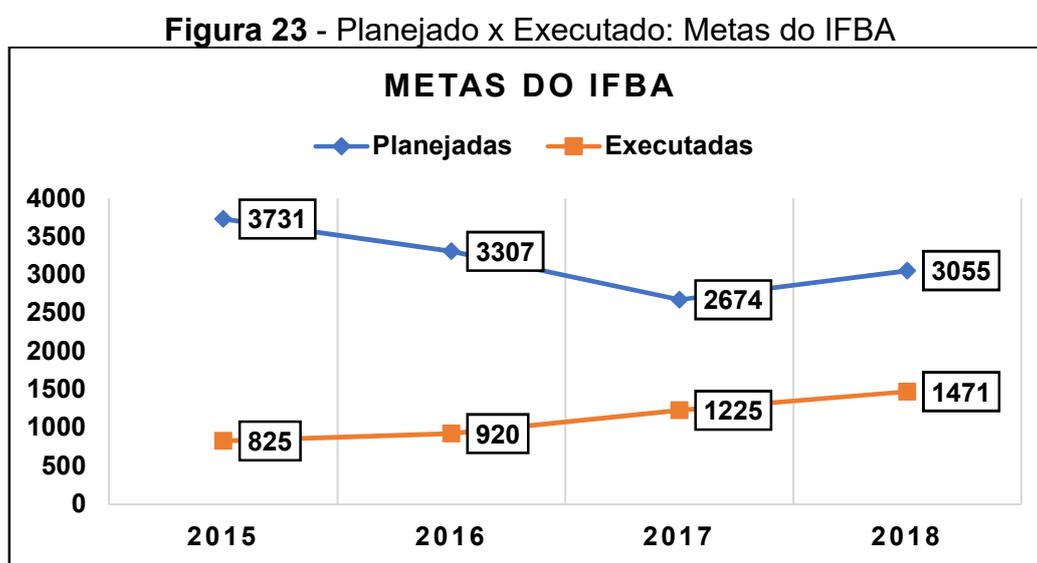
Como segundo objetivo com maior quantitativo de metas planejadas e executadas, em cada exercício financeiro, aparece o Ensino representando em relação as metas totais planejadas dos quatro anos um percentual de 20,21%, e em relação às executadas, de 28,52%. Essas metas, segundo o IFBA, referem-se a implementação de várias ações das quais se verificam a articulação dos Campi para a execução da política de assistência estudantil, com vistas ao incremento da permanência e do êxito dos estudantes, o monitoramento da execução dos programas e o incentivo à melhoria contínua dos programas de Educação à Distância (EAD), a realização de seminários, reuniões, cursos de capacitação e auditorias permanentes.

Na sequência aparece o objetivo da Extensão, representando cerca de 7,84% do quantitativo total de metas planejadas durante os quatro anos, sendo que em referência às metas executadas obteve um percentual de execução de 10,54%. As metas realizadas promoveram projetos e realização de cursos na área de extensão, dentre eles participação de alunos em competições, realização de convênios com instituições públicas/privadas parceiras, o credenciamento, a autorização das fundações de apoio e a normalização do relacionamento IFBA/Fundações, bem como a realização de Programas Institucionais do IFBA destinados a fortalecer a institucionalização da extensão tecnológica através do apoio financeiro a projetos de extensão.

O quarto objetivo estratégico do IFBA que possui o menor quantitativo de metas durante o período de recorte, trata-se da Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação. Conforme o Quadro 16, ao longo dos quatro anos, esse eixo estratégico obteve um percentual de participação nas metas totais planejadas de 4,53%, e de 4,13% no total das metas que foram efetivamente executadas. Conforme os dados coletados, essas metas proporcionaram o desenvolvimento de ações na pós-graduação, mestrado e doutorado, além da qualificação de servidores por meio da efetivação de convênios para cursos de mestrado e doutorado e oferta de bolsas de estudo com o envolvimento de diversas instituições, entre outras.

Analisando-se os percentuais de execução total por objetivo, nota-se que o Ensino foi o eixo que obteve uma melhor relação do planejado com executado, obtendo-se um resultado de execução de 52,14% das metas que foram planejadas. Na sequência aparece Extensão (49,68%), Pesquisa, Pós-Graduação e Inovação (33,74%) e Gestão (31,14%). Justifica a posição da Gestão, em último, pelo o fato de no planejamento terem sido estimadas 14.700 metas, sendo que no ensino foram estimadas 4.407.

A figura 23 demonstra a dispersão existente, a cada ano, na realização das metas planejadas pelo Instituto:



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

De 2015 a 2018, as metas executadas corresponderam, respectivamente, a cerca de 22%, 28%, 46% e 48% das metas que foram planejadas em cada exercício financeiro, conforme percentuais de execução apresentados no Quadro 15. 2015 foi

o ano em que foram estabelecidas o maior quantitativo de metas (3.731), e o ano de 2018 o maior quantitativo de metas executadas (1.471).

Logo, os dados demonstram que há uma dispersão entre o planejado e o executado no período analisado, alcançando-se um percentual de execução ao total dos quatro anos de 37%. No entanto, vale ressaltar que houve uma aproximação crescente entre o que foi planejado com o executado, pelo fato de as metas planejadas estarem sendo reduzidas, ao passo em que as executadas obtiveram um crescimento crescente ao longo dos quatro anos. Tais dados estão evidenciados nos indicadores obtidos de execução das metas de 22% em 2015 para 48% em 2018.

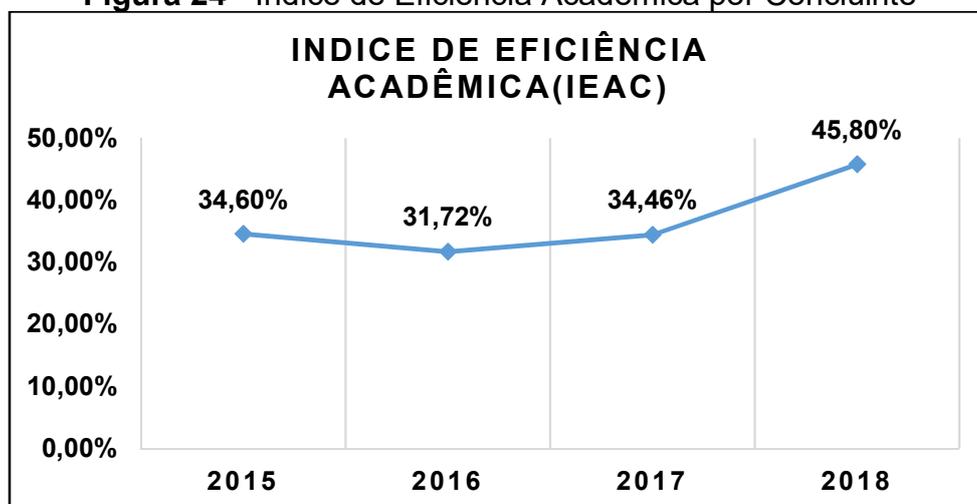
Quanto aos fatores intervenientes, segundo o IFBA, muitas das dificuldades encontradas para a realização das metas traçadas estão concentradas na insuficiência de recursos orçamentários devido aos contingenciamentos ocorridos, fazendo com que as metas que foram planejadas ficassem bem abaixo das efetivamente executadas. Logo, representou o maior ponto problemático na execução dos objetivos planejados pela Instituição, alcançando os seguintes percentuais em relação ao total de pontos problemáticos encontrados: 61% (2015), 52% (2016), 47% (2017) e 46% (2018). Os resultados corroboram com os achados de Netto (2016) que, no âmbito do Instituto Federal da Paraíba, analisando a área de extensão, constatou que os créditos orçamentários são insuficientes para o atendimento das demandas existentes.

No entanto, apesar das dificuldades encontradas durante a execução orçamentária e das suas metas institucionais, o IFBA conseguiu alcançar durante o intervalo temporal de análise, crescimento de sua eficiência acadêmica por concluinte (EAC), conforme dados apresentados ao TCU em cada exercício financeiro.

Segundo o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (2010), atualmente Ministério da Economia, a eficiência relaciona-se diretamente com a produtividade, ou seja, o quanto se consegue produzir com os meios disponibilizados. Dessa forma, a análise da eficiência no âmbito do setor público está diretamente relacionada à qualidade com que os recursos são aplicados, transformando-se em bens e serviços para a sociedade, dentre eles as políticas públicas educacionais (Viveiros,2016). O indicador de eficiência por concluinte é um indicador de desempenho das IFES exigido pelo TCU (2005), que busca avaliar os resultados obtidos pela Instituição no período quanto à conclusão dos cursos com êxito pelos seus alunos. A Figura 25 apresenta os valores obtidos pelo IEAC, indicador derivado

da relação entre o quantitativo de alunos concluintes com êxito em relação ao quantitativo de alunos que finalizaram seus cursos (com ou sem êxito):

**Figura 24 - Índice de Eficiência Acadêmica por Concluinte**



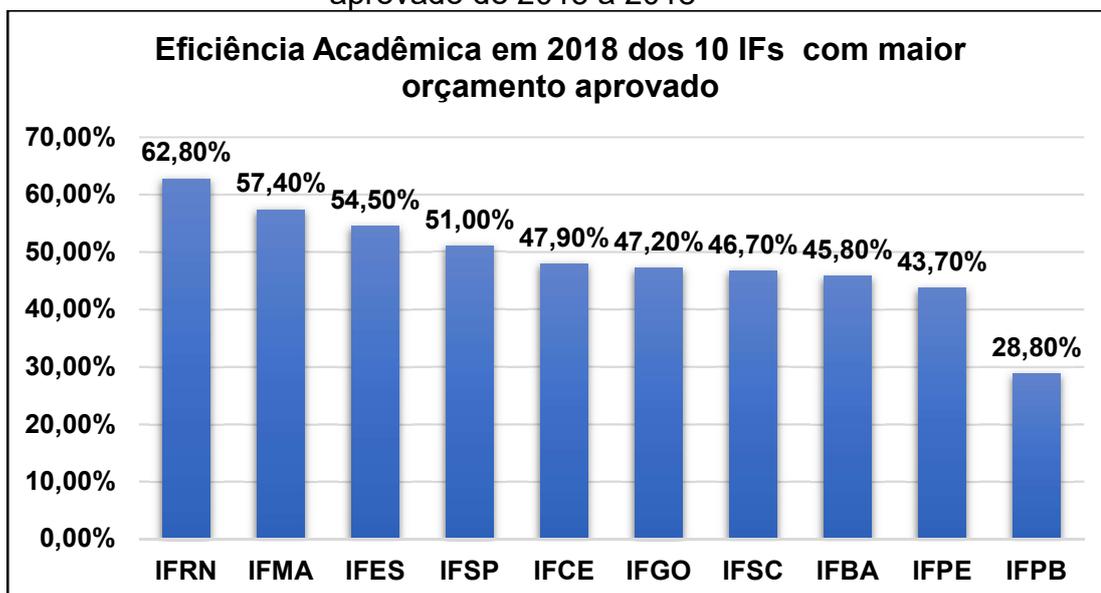
Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Nota-se que o IEAC obteve um crescimento relevante no período, partindo-se de um percentual de 34,60% (2015) para 45,80% (2018), alcançando um aumento de cerca de 32%. Vale ressaltar que a maior variação identificada ocorreu entre o exercício de 2017 para 2018, com um aumento percentual de cerca de 33%.

Os resultados encontrados sinalizam que os recursos alocados durante o período para o ensino, pesquisa, pós - graduação, inovação, extensão e gestão, têm contribuído para que seus alunos possam está concluindo seus cursos de forma eficiente, aumentando o indicador obtido, haja vista os aumentos ocorridos com pessoal, contratando-se mais professores e servidores técnicos administrativos para os novos Campi, investimentos realizados com a criação de novas unidades de ensino e melhorias realizada nos campi já existentes, além dos auxílios financeiros realizados através das Políticas de Assistência Estudantil. Outro fator a ser considerado, conforme visto, foi devido ao crescimento das metas que foram executadas, saltando-se de 22%, em 2015, para 48%, em 2018. No entanto, torna-se importante buscar o crescimento do IEAC, já que ainda se encontra abaixo de 50%.

Utilizando-se da Plataforma Nilo Peçanha que é a responsável pelos dados de desempenho do IFS pela SETEC/MEC, foi possível coletar os indicadores de eficiência dos dez Institutos Federais que tiveram o maior quantitativo de crédito orçamentário aprovado na LOA, para fins de comparação. Sendo assim, a fim de verificar o status do IFBA frente os demais IFs, foi elaborada a Figura 26:

**Figura 25 - Eficiência Acadêmica em 2018 dos 10 IFs com maior orçamento aprovado de 2015 a 2018**



Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Nota-se que o IFBA, apesar do crescimento que obteve de 2015 a 2018, ocupou, em 2018, a 8ª posição dentre os 10 IFs com as maiores LOA no período. No entanto, é importante ressaltar que do IFCE (4º) ao IFSC (7º) há uma diferença de menos de 2%, demonstrando que a Instituição tem totais condições de buscar um melhor desempenho. Dessa forma, segundo o IFBA, um dos maiores desafios não é apenas a busca pela qualidade de ensino que deve ser ofertado aos seus alunos, mas também condições para que eles permaneçam na instituição, concluam seus estudos e ingressem no mercado de trabalho, fazendo com que eles tenham assim, sucesso. E para isso, possuir um orçamento suficiente para o atendimento de seus objetivos torna-se o grande desafio a ser buscado pela instituição ao longo dos exercícios financeiros.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo, diante da importância do orçamento público na execução de políticas públicas educacionais e da capilaridade de atuação do IFBA no território da Bahia, buscou analisar o desempenho orçamentário do IFBA de 2015 a 2018 na consecução dos seus objetivos estratégicos, criando-se ao final, um produto com o intuito de contribuir para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário da Instituição através de Diretrizes, Objetivos e Indicadores Contábeis que podem ser utilizados pelos *Stakeholders* na tomada de decisões.

Diante dos dados obtidos na pesquisa, infere-se que o desempenho orçamentário do IFBA, de modo geral, apresentou no tocante à receita orçamentária resultados contábeis insatisfatórios, existindo insuficiência de arrecadação. Quanto a despesa orçamentária os resultados foram satisfatórios já que a Instituição conseguiu executar mais de 90% dos créditos orçamentários disponibilizados, demonstrando sua eficiência, além de ter realizado Termos de Execução Descentralizada, aumentando-se as suas despesas empenhadas, contribuindo para a estruturação e expansão de novas unidades pelo Estado da Bahia.

No entanto, deve ser analisado no médio-longo prazo os impactos dessa expansão de novas unidades, tendo em vista que, conforme evidenciado na pesquisa, dentre os fatores intervenientes no desempenho orçamentário da Instituição, encontra-se os orçamentos insuficientes de manutenção das novas unidades implantadas em 2015, podendo ocorrer o mesmo problema nos próximos anos, nas condições atuais de limitações orçamentárias anual.

Em relação aos outros fatores intervenientes encontrados, verificou-se que os contingenciamentos orçamentários e atrasos de repasses financeiros impactaram diretamente na gestão orçamentária da instituição. No entanto, apesar das dificuldades encontradas, a Instituição demonstrou um crescimento de 32% do seu indicador de eficiência acadêmica no período, assim como aumentou de 22% para 48% o percentual de metas executadas, demonstrando os resultados dos esforços que vem sendo realizados em melhorar seu desempenho institucional.

Os resultados contábeis demonstraram que as receitas orçamentárias, constituídas em grande maioria por receitas de serviços e patrimoniais, alcançaram em 2018 um crescimento de 3% do valor arrecadado em 2015, resultando ao final dos quatro anos em uma insuficiência de arrecadação de cerca de 891 mil reais com um

quociente de execução da receita de 0,89, evidenciando a inferioridade da arrecadação diante da previsão realizada. O volume total arrecadado de receitas orçamentárias, ao longo dos quatro anos de cerca de 7,3 milhões de reais, representa um desafio para a Instituição a busca pela ampliação dessa fonte de recurso, já que, diante do cenário atual de ajustes fiscais, essas receitas podem ser fundamentais para o aumento da Dotação Orçamentária, como apontado no estudo de Silva (2017).

Quanto às despesas orçamentárias, foi constatado que a dotação orçamentária (aprovada inicialmente na LOA, em todos os exercícios financeiros) não foi suficiente para a execução das políticas educacionais da Instituição, ocorrendo ampliação dos créditos orçamentários através da dotação atualizada que foi, em 2018, um aumento de cerca de 20% em relação ao valor de 2015 e de 9 % em comparação a 2017. É importante frisar que o crescimento da dotação orçamentária para os gastos com pessoal tem sido superior ao crescimento total da dotação orçamentária, apontando que os orçamentos anuais do IFBA tem sido bastantes limitados com despesa de caráter continuado. Em relação às despesas executadas, observou-se um crescimento ao longo dos quatro anos, alcançando, em 2018, cerca de 596,9 milhões de reais de despesa empenhadas um aumento de aproximadamente 31% em relação ao valor empenhado em 2015.

Em relação à composição da despesa do IFBA, constatou-se que, no planejamento da despesa, os gastos com pessoal representaram do orçamento aprovado cerca de 76%, seguido por Outras Despesas Correntes (21%) e por Investimentos (3%). Já durante a execução orçamentária, os percentuais sofreram poucas alterações: Gastos com pessoal (75%), Outras Despesas Correntes (21%) e Investimentos (4%). Logo, ficou evidenciado a predominância, tanto no planejamento quanto na execução orçamentária, dos gastos com pessoal no orçamento da Instituição, assim como em outros estudos relacionados de Duarte (2019), Filho e Oliveira (2017), Medeiros, Duarte e Lima (2014) e Silva (2017). Observa-se que essa conjuntura do perfil orçamentário das IFES limita a capacidade alocativa de recursos pelos *Stakeholders* da Gestão nas outras despesas correntes e com despesas de capital com investimentos.

Confrontando-se as receitas arrecadadas pelas despesas executadas, foi identificado um crescimento de cerca de 31% do déficit orçamentário na Instituição, resultando, em 2018, um resultado deficitário na ordem de 594,6 milhões de reais e

um déficit total do período na ordem de 2 bilhões de reais. Este resultado evidencia a dependência orçamentária da Instituição do governo federal para a execução dos seus objetivos estratégicos, já que a sua arrecadação própria, constituída por receitas correntes, sobretudo com serviços e patrimoniais, não correspondeu ao percentual de 1 % das despesas empenhadas em cada exercício financeiro.

Apesar do IFBA ter se mostrado eficiente ao executar os créditos orçamentários de forma satisfatória, o orçamento disponibilizado pelo Governo não foi suficiente para o atendimento das metas planejadas anualmente. Foi diagnosticado que o percentual de execução das metas, em cada exercício financeiro, foi inferior a 50%, evidenciando que as metas planejadas foram bastante superiores ao que efetivamente foi executado. Constatou-se dentre os objetivos estratégicos definidos, que 56,81% das metas executadas se concentraram no objetivo estratégico de gestão, por tratar-se de metas que dão suporte às demais metas executadas dos objetivos de Ensino (28,52%), Extensão (10,54%) e Pesquisa, Pós Graduação e Inovação (4,13%). A falta de recursos orçamentários foi apontada pela Instituição como o maior ponto problemático para a execução das metas planejadas, representando do total dos problemas encontrados, cerca de 61% (2015), 52% (2016), 47% (2017) e 46% (2018), respectivamente.

Sendo assim, os objetivos deste estudo foram alcançados, à medida que foi possível: Analisar a composição e o desempenho das receitas e despesas orçamentárias realizadas pelo IFBA; Diagnosticar o desempenho de realização das metas institucionais de cada objetivo estratégico; identificar os fatores intervenientes no desempenho orçamentário do IFBA; e diretrizes, objetivos e indicadores contábeis para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário da Instituição.

Pode-se inferir que o IFBA possui o desafio de buscar o crescimento dos seus indicadores permitindo aos seus estudantes êxito no acesso, durante e após os cursos realizados, objetivando a inserção dos mesmos no mercado de trabalho de forma qualificada. Para este fim, possuir um orçamento suficiente que atendam as metas necessárias torna-se fundamental diante de ajustes fiscais, conforme Emenda Constitucional 95/2016 e contingenciamentos orçamentários constantes.

Diante desse contexto orçamentário, recomenda-se, para os próximos exercícios financeiros, que a Instituição busque a captação de outras fontes de recursos, otimizando suas receitas próprias para uma maior sustentabilidade orçamentária, assim como busque de forma contínua o aperfeiçoamento da execução

orçamentária, acompanhando, de forma tempestiva, os indicadores contábeis do desempenho orçamentário, gerando subsídios para a tomada de decisão pelas autoridades competentes quanto a alocação de recursos em prol dos interesses institucionais. O produto criado ao final desta Dissertação poderá contribuir para o alcance desses objetivos, já que cria caminhos para o aperfeiçoamento, tanto da receita orçamentária quanto da despesa orçamentária.

Diante de todo o exposto, esta Dissertação poderá ser utilizada na Instituição em análise assim como em demais IFES, disseminando os benefícios que a análise de balanços do setor público fornece aos *Stakeholders* da Gestão com informações orçamentárias úteis para a tomada de decisão, assim como contribui como instrumento de *Accountability* dos resultados obtidos pela Instituição.

Pode-se citar como sugestões para trabalhos futuros a investigação da forma pela qual os *Stakeholders* das IFES estão utilizando as informações contábeis para a tomada de decisão, verificando-se ainda se estão acompanhando o processo de mudanças que vem ocorrendo no âmbito da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e que afeta as IFES, na condição de entidades obrigatórias de adesão à CASP.

Por fim, recomenda-se que os resultados obtidos neste estudo sejam comparados com estudos realizados em outras IFES do País, continuando a discussão científica acerca da temática envolvendo o desempenho orçamentário, essencial para a execução de políticas públicas educacionais pelo País.

## REFERÊNCIAS

ABRÚCIO, Fernando Luiz. **O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente**. Brasília: Cadernos ENAP, no. 10, 1997.

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente**. In: Bresser-Pereira, Luiz Carlos; SPINK, Peter. Reforma do Estado e da Administração pública gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 1998.

ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. **Finanças Públicas, democracia e Accountability**. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. Economia do setor público no Brasil. São Paulo: Elsevier, 2004.

ABRUCIO, Fernando Luiz. **Reforma do Estado no federalismo brasileiro: a situação das administrações públicas estaduais**. *Revista de Administração Pública*, v. 39, n. 2, p. 401-420, 2005.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P. H. **Gestão de Finanças Públicas**. Brasília: Coleção Gestão Pública Ed, 2008.

ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, P.H. **Gestão de Finanças Públicas: Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal**. 3ª edição. Volume I. Brasília: Gestão Pública, 2013.

ALVES, Rui Tiago de Moraes. **Gestão Orçamentária: o caso da UFMS**. 2013. 97f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão de Organizações Públicas) - Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2013.

ALVES, Jânio Lúcio Paes. **ORÇAMENTO PÚBLICO: a real aplicabilidade dos recursos na melhoria da produtividade em uma Instituição Federal de ensino profissional e tecnológica**. 2015. 92f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2015.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública gestão municipal**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia científica**: São Paulo: Editora Atlas, 2006.

BATEMAN, T. S.; SNELL, S. A. **Administração: Construindo Vantagem Competitiva**. São Paulo, SP: Atlas, 1998. 539 p

BEHN, Robert D. **O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática**. *Revista do Serviço Público*, ano 49, n. 4, p 5-45, Out-Dez, 1998.

BREITENCACH, Meri; ALVES, Tiago Wickstrom; DIEHL, Carlos Alberto. **Indicadores Financeiros Aplicados à Gestão de Instituições de Ensino de Educação Básica**. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, ISSN 0103-734X,

Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 3, p. 167-203, jul./set. 2010.

BEZERRA- FILHO, João Eudes. Orçamento aplicado ao Setor Público. 2a edição. Ed. Atlas, 2013.

BOBBIO, Noberto.; MATTEUCCI, Nicola.; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 1.ed. Brasília: UnB, 1998.

BRASIL. Decreto N. 7.566, De 23 de Setembro De 1909. **Cria nas Capitais do Estados da Republica Escolas de Aprendizes Artifices, para o ensino profissional primário e gratuito**. Rio de Janeiro: 1909. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1900-1909/decreto-7566-23-setembro-1909-525411-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. **Institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Diário oficial da União, Brasília, 23 mar.1964.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília: Casa Civil, 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)>. Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica. **Plano de Desenvolvimento Institucional — PDI: diretrizes para elaboração**. Brasília: MEC/SETEC, DEZ. 2004a.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.861, de 14 de abril de 2004. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências**. Brasília: DF: Presidência da República – Casa Civil, 2004b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.861.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/l10.861.htm). Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU): **Acórdão TCU nº 2.267/2005**. Plenário. Rel. BENJAMIN ZYMLER. Brasília, 2005a. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/2267%252F2005/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520>>. Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 11.195, de 18 de novembro de 2005. Dá nova redação ao § 5º do art. 3º da Lei nº 8.948, de 8 de dezembro de 1994**. Brasília: DF: Presidência da República – Casa Civil, 2005b. Disponível em:<

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2005/lei/l11195.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2005/lei/l11195.htm)>. Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 11.892, de 29 de dezembro de 2008a. **Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Seção 1, p. 1, 30/12/2008.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual SIAFI – Macrofunções**. (020315 – Conformidade Contábil), de 10 de Setembro de 2008b. Disponível em: <  
[https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=700](https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/index.php?option=com_content&view=article&id=1551:020315-conformidade-contabil&catid=749&Itemid=700)>. Acesso em 18/01/2020.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento Desenvolvimento e Gestão (MPDG). **Guia Referencial para a medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília, 2009. Disponível em: <  
[http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia\\_indicadores\\_jun2010.pdf](http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia_indicadores_jun2010.pdf)>. Acesso em 14/10/2019.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Secretaria de Planejamento e Investimentos estratégicos. **Indicadores de Programa: Guia Metodológico**. Brasília: DF, 2010.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP. 4º edição**. Brasil, 2011. Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> >. Acesso em 28/03/2021.

\_\_\_\_\_. DECRETO N.º 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**. Brasília, Casa Civil, 2013. Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2013/decreto/D8180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2013/decreto/D8180.htm)>. Acesso em 26/03/2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação (MEC). **Manual para cálculo dos indicadores de gestão das Instituições da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica – 2.0**. Indicadores, definições, fórmulas de cálculo e critérios de agregação. Brasília, Abril, 2016a.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 95, de 2016. **Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências**. Brasília, 2016b. Disponível em: <  
<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2016/emendaconstitucional-95-15-dezembro-2016-784029-publicacaooriginal-151558-pl.html>>. Acesso em: 14.10.2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação (MEC). PORTARIA NO 1.382, DE 31 DE OUTUBRO DE 2017. **Aprova, em extratos, os indicadores dos Instrumentos de Avaliação Institucional Externa para os atos de credenciamento, recredenciamento e transformação de organização acadêmica nas modalidades presencial e a distância do Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior - Sinaes.** Disponível em: <[https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19390707/do1-2017-11-01-portaria-no-1-382-de-31-de-outubro-de-2017-19390624](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19390707/do1-2017-11-01-portaria-no-1-382-de-31-de-outubro-de-2017-19390624)>. Acesso em 08/03/2021

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). Decisão normativa-TCU nº 170, de 19 de setembro de 2018a. **Dispõe acerca das unidades cujos dirigentes máximos devem prestar contas de suas gestões ocorridas no exercício de 2018, especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa TCU 63, de 1º de setembro de 2010.** Brasília, 2018a. Disponível em:< [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/41965540/do1-2018-09-24-decisao-normativa-tcu-n-170-de-19-de-setembro-de-2018-41965175](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/41965540/do1-2018-09-24-decisao-normativa-tcu-n-170-de-19-de-setembro-de-2018-41965175)>. Acesso em: 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP. 8º edição.** Brasil, 2018b. Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2012/26>> . Acesso em 14/10/2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. SOF (Secretaria de Orçamento Federal). **Manual Técnico de Orçamento (MTO) - 2020.** Brasília, 2019a. Disponível em: < <https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/doku.php> >. Acesso em 14/10/2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. **Manual Técnico do Plano Plurianual do Governo Federal 2020-2023.** Brasília, 2019b. Disponível em: < <https://www.justica.gov.br/Acesso/governanca/PPA/manual-tecnico-do-ppa-2020-2023.pdf> >. Acesso em 02/10/2020.

\_\_\_\_\_. Decreto Nº 10.195, de 30 de dezembro de 2019c. **Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Educação e remaneja e transforma cargos em comissão e funções de confiança.** Brasília: DF: Presidência da República – Secretaria Geral, 2019c. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/d10195.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/d10195.htm)>. Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União (TCU). Instrução Normativa Nº 84, de 22 de abril de 2020. **Estabelece normas para a tomada e prestação de contas dos administradores e responsáveis da administração pública federal, para fins de julgamento pelo Tribunal de Contas da União, nos termos do art. 7º da Lei 8.443, de 1992, e revoga as Instruções Normativas TCU 63 e 72, de 1º de setembro de 2010 e de 15 de maio de 2013, respectivamente.** Brasília,

2020a. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-84-de-22-de-abril-de-2020-254756795>>. Acesso em 08/03/2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. **Tesouro Nacional Transparente**. Brasília, 2020b. Disponível em: <<https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/entendendo-os-graficos-resultado-primario-e-estoque-da-divida-publica-federal#item-dados-abertos>>. Acesso em 18/01/2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Tesouro Nacional Transparente: Histórias – Entendendo os gráficos: resultado primário e estoque da dívida pública federal** Disponível: <https://www.tesourotransparente.gov.br/historias/entendendo-os-graficos-resultado-primario-e-estoque-da-divida-publica-federal#item-dados-abertos>. Acesso em 28/03/2021.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. **Consulta das Leis Orçamentárias da União**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa>. Acesso em 08/03/2021.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Da Administração Pública Burocrática a Gerencial**. Revista do Serviço Público, 47(1) janeiro-abril 1996, Brasília, 1996.

Campos, Cleber Silva. **Informações Contábeis do Setor Público: Estudo de Caso do Balanço Financeiro da União**. 2007. 80 f. Monografia (Curso de Especialização em Orçamento Público) Câmara dos Deputados/Tribunal de Contas da União, Brasília 2007.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 5a. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. **O planejamento governamental na LRF como forma de aplicação do gerenciamento por resultados e o equilíbrio das contas públicas**. In: VII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Gramado-RS, 2001. Disponível em: . Acesso em: 27 maio 2014. Disponível em: <[https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0001749.pdf](https://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0001749.pdf)>. Acesso em 08/03/2021

CFC. RESOLUÇÃO N. 1.133, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis**. Disponível em: < [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf) >. Acesso em 18/01/2020

\_\_\_\_\_. NBC T SP ESTRUTURA CONCEITUAL, de 23 de setembro de 2016. **Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**. Disponível em:< <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf> >. Acesso em 14/10/2019.

\_\_\_\_\_. NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, de 12 de outubro de 2018. **Aprova a NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Brasília, 2018a. Disponível em :< <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP12.pdf> >. Acesso em 18/01/2020.

\_\_\_\_\_. NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, de 18 de outubro de 2018. **Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2018b. Disponível em: < <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP11.pdf>>. Acesso em 18/01/2020.

S.

\_\_\_\_\_. NBC TSP 13 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, de 18 de Outubro de 2018. **Aprova a NBC TSP 13 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis** . Brasília, 2018c. Disponível em:< <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP13.pdf>>. Acesso em 26/03/20221.

COELHO, Daniela Miguel; QUINTANA, Alexandre Costa. **ANÁLISE DO DESEMPENHO ECONÔMICO E FINANCEIRO DE ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DIRETA: O CASO DA PREFEITURA MUNICIPAL DO RIO GRANDE (RS)**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p.1, maio/ago, 2008.

CONIF. Assessoria de Comunicação. **CONIF finaliza proposta da matriz orçamentária para a rede federal em 2020**. Brasília: 2019. Disponível em: <<https://portal.conif.org.br/br/component/content/article/84-ultimas-noticias/2810-conif-finaliza-proposta-da-matriz-orcamentaria-para-a-rede-federal-em-2020?Itemid=609>>. Acesso 28/05/2021.

CUNHA, Hernani Carneiro. **ORÇAMENTO PÚBLICO NA REDE FEDERAL DE ENSINO: Uma análise dos fatores que influenciaram o planejamento e a execução orçamentária dos Institutos Federais de Educação no Brasil de 2010 a 2013**. 2015. 132f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração), Faculdade Alves Farias, Goiânia, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DUARTE, Marluce Braz. **A execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais – 2012 a 2015**. Rev.Educação, Escola e sociedade. Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes), Montes Claros (Mg), Brasil, v.12.e201909, p.1-21,2019.

FILHO, José Emílio dos Santos; OLIVEIRA, Luísa Nascimento. **EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR DO BRASIL, UMA VISÃO REGIONALIZADA PARA O PERÍODO 2000-2016**. I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DESEMPENHO DO SETOR PÚBLICO. FLORIANAPÓLIS (SC), 2017. Disponível em:

<http://cidesp.com.br/index.php/lcidesp/1cidesp/paper/viewFile/90/127>. Acesso em 18/03/2021.

FRANCISCO, Thiago H. A.; NAKAYAMA, Marina K.; RAMOS, Alexandre M.; OLIVEIRA, Paulo C. **A contribuição do PDI nas atividades de planejamento e gestão das instituições de educação superior**. Revista Gestão Universitária na América Latina, Florianópolis, v.5, n.3, p.81-107, dez. 2012. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2012v5n3p81>>. Acesso em: 08/03/2021

GALVÃO, Anderson Allan Almeida. **Plano de desenvolvimento institucional: uma proposta para elaboração e acompanhamento pelos institutos federais**. 2016. 66 f., il. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública) — Universidade de Brasília, Brasília, 2016.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GIFFONI, Izabela Duarte. **Orçamento e planejamento: as influências do modelo de decisão incremental no contingenciamento orçamentário**. 2018. 105f. Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade FUMEC – Faculdade de Ciências Empresariais, Belo Horizonte, 2018.

GREMEAUD, Amaury Patrick; VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de; JÚNIOR, Rudinei Tonto. **Economia brasileira contemporânea**. 6 ed. SAO PAULO: Atlas, 2007.

GROSCHUPF, Silmara Lucia Bindo. **O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO PARA O PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL (PDI): UM ESTUDO MULTICASO NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR PÚBLICAS FEDERAIS DO ESTADO DO PARANÁ**. CURITIBA, 2015. 121f. Dissertação (Mestrado em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2015

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010

HORA, Edna da Silva. **Integração da Execução Orçamentária com o Planejamento Institucional e sua influência nos resultados da gestão pública do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia (IFBA)**. 2017. 120f. Dissertação (Mestrado em Gestão de Políticas Públicas e Segurança Social), Universidade Federal do Recôncavo da Bahia, Cruz das Almas, 2017.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA BAHIA. **Relatório de Gestão Institucional IFBA 2017**. Salvador: IFBA, 2018.

INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA BAHIA. **Relatório de Gestão Institucional IFBA 2019**. Salvador: IFBA, 2020.

\_\_\_\_\_. Acesso a Informação. Institucional. Acesso em: <<https://portal.ifba.edu.br/acesso-a-informacao/institucional/>>. Disponível em 28/03/2021

IOSIF, Ranilce Mascarenhas Guimarães. **A Qualidade da Educação na Escola Pública e o comprometimento da cidadania global emancipada: Implicações para a situação de pobreza e desigualdade no Brasil**. 2007. 310f. Tese (Doutorado em Política Social), Universidade de Brasília, Brasília, 2007.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE) **Série histórica do PIB**. Disponível em < [https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm\\_source=landing&utm\\_medium=explica&utm\\_campaign=pib#evolucao-taxa](https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa) > Acesso em 28/03/2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade: Aspectos relevantes da epopeia de sua evolução**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005.

IUDICIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009

IUDICIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 11ed. São Paulo: Atlas, 2016.

KLEIN, Carla Regina. **Transparência da gestão pública das autarquias federais de ensino vinculadas ao Ministério da Educação – MEC**. 2018. 99 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) —Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, L. S. **Saberes profissionais nos planos de desenvolvimento de Institutos Federais de Educação**. Cadernos de Pesquisa, v. 4, n. 143, p. 352- 375, 2011

LUZ, Thasiana Maria Kukolj da. **O Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) como instrumento de gestão e aplicação de políticas públicas: um estudo em instituições públicas de ensino superior do estado do Paraná**. 2014. 233f. Dissertação (Mestrado Profissional em Planejamento e Governança Pública) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Curitiba, 2014.

MARTINS, Doralice de Souza. **Aperfeiçoamento dos controles da execução orçamentária e financeira no Departamento de Oftalmologia e Ciências Visuais da UNIFESP**. 2016. 79f. Dissertação (Mestrado Profissional em ciências) – Universidade Federal de São Paulo, São Paulo, 2016.

MELLO, J.; et. al. **Análise do Plano de Desenvolvimento Institucional de Instituições de Ensino Superior Participantes da Associação de Universidades Grupo MONTEVIDEO – AUGM**. Coloquio de Gestión Universitaria en Américas, XIII, 2013, Santa Catarina. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/114792/2013031%20-%20An%c3%a1lise%20do%20plano%20de%20desenvolvimento%20institucional.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 28/03/2021.

MENDES, Sérgio. **Noções de AFO e Orçamento Público p/ TCM-BA: Teoria e Questões Comentadas**. São Paulo: Estratégia Concursos, 2019.

MEDEIROS, Ana Lucia; DUARTE, Michelle Trombini; LIMA, Jaasiel Nascimento. **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, 2014. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014\\_EnANPAD\\_APB1394.pdf](http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2014_EnANPAD_APB1394.pdf). Acesso em 21/03/2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MIZAEL, Glener Alvarenga. et al. **Análise do Plano de Desenvolvimento Institucional das universidades federais do Consórcio Sul-Sudeste de Minas Gerais**. Rev. Adm. Pública — Rio de Janeiro 47(5):1145-164, set./out. 2013.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Expansão da Rede Federal. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/setec-programas-e-acoes/expansao-da-rede-federal>>. Acesso em 08/03/2021.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Instituições da Rede Federal. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/rede-federal-inicial/instituicoes>>. Acesso em 09/03/2021.

NEIVA, V. M. **Características do orçamento brasileiro e sua relação com o planejamento: o caso dos Ministérios da Educação e dos Transportes**. 2011. 101 f.

Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Brasília, 2011.

NETTO, João Correia Lira. **Gasto Público na Execução Orçamentária**: uma análise da aplicação de recursos na área de extensão no âmbito da Reitoria do Instituto Federal da Paraíba – IFPB, no período de 2015 a 2017. 2019. 139f. Dissertação (Mestrado Profissional) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2019.

NUNES; André; OLIVEIRA, Ricardo Borges; BÉU, Rivany Borges. **O orçamento-programa no contexto da gestão pública**. Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental Santa Maria, v. 19, n. 3, set-dez. 2015, p. 424-432

OLIVEIRA, Eduardo Cândido de. **Avaliação do impacto de instalação dos institutos federais de ciência e tecnologia nos municípios brasileiros**. 2018. 37f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de gestão) – Universidade Federal Fluminense, Escola de Engenharia, 2018.

OLIVEIRA, José Claudio Karam de. **Estudo preditivo do impacto orçamentário da emenda constitucional nº 95/2016 nas universidades federais brasileiras**. 2018. 111f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração e Controladoria) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, 2018.

O'DONNELL, Guillermo. **Accountability horizontal e novas poliarquias**. São Paulo: Revista Lua Nova, Cedec, n. 44, 1998.

PALUDO, Augustinho; PROCOPIUK, Mario. Planejamento governamental: referencial teórico, conceitual e prático. 2ª ed. São Paulo, Atlas: 2014

POSSATI, Gilmar. **Contabilidade Pública p/ TCM-BA (Auditor de Controle Externo)**. São Paulo: Estratégia Concursos, 2019.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

REZENDE, Flávio da C. Por que reformas administrativas falham? Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 17, n. 50, p. 123-142, out. 2002.

ROSA, Márcio Fernando Elias. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **Análise de Balanços e Modelos Científicos em Contabilidade**. Rev. CRCSC & Voce. Florianópolis, v.3,n.8, p.9-20, abr/jul, 2004. <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1012/947>

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010

SCHUH, Aline Beatriz; BASSI, Eduardo da Rocha. **Estrutura do planejamento institucional dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia**. Revista UNIABEU, V.10, Número 24, P. 111-125. Jan- Abril de 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. **Metodologia da Pesquisa Aplicada a Contabilidade: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Dissertações**. 2ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Edvaldo Pereira da. **O Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima – IFRR: Importância para o Contexto Regional na Execução da Educação Profissional como Política Pública**. In: GARÓFALO, Gilson de Lima; PINHO, Terezinha Filgueiras de Pinho (Org.). Políticas Públicas: limites e possibilidades. São Paulo: Atlas, 2011a. p-1-19.

SILVA, A. S.; LEAL, R. B.; FERREIRA, A. C. S. **Avaliação de Desempenho sob as perspectivas financeira e não financeira: a Gestão Estratégica de uma organização militar prestadora de serviços da Marinha**. Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 38-56, 2011b.

SILVA, Thiago Antunes da. **Conceitos e evolução da administração pública: o desenvolvimento do papel administrativo**. Anais do VIII Seminário Internacional sobre Desenvolvimento Regional (2017) , ISSN: 2447-4622, 2017a. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidr/article/view/16678>. Acesso em 08/03/2021.

SILVA, Jucilene Melandre. **EXPANSÃO E FINANCIAMENTO DO SISTEMA DE ENSINO SUPERIOR FEDERAL: O CASO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA**. 2017. 142f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Avaliação da educação pública) – Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2017b.

SILVEIRA, Denise Tolfo Silveira; CORDOVA, Fernanda Peixoto. **A Pesquisa Científica**. In: GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. Métodos de Pesquisa. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

SILVEIRA, Mariana de; LUNKES, Rogerio Joao. **Planejamento estratégico no setor público e sua elaboração em instituições federais de educação**. XXXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção. Joinville, SC, 2017. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN\\_STP\\_244\\_413\\_30906.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STP_244_413_30906.pdf)>. Acesso em 08/03/2021

SOARES, Maurélio et al. **O emprego da análise de balanços e métodos estatísticos na área pública**: o ranking de gestão dos municípios catarinenses. Revista de Administração Pública — Rio de Janeiro 45(5):1425-443, Set./out. 2011.

SOARES, Paulo Sérgio Brito. **Orçamento e políticas públicas educacionais**: análise da execução orçamentária do Programa Nacional de Assistência Estudantil. 2017. 73 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

TORRES, Marcelo D. F. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: FVG, 2004.

VALENTE, Luís Claudio Fontes. **ANÁLISE DA APLICAÇÃO DOS RECURSOS FINANCEIROS DA EDUCAÇÃO EM UMA INSTITUIÇÃO PÚBLICA DE ENSINO: O CASO DO COLÉGIO PEDRO II**. 2016. 104f. Dissertação (Mestrado Profissional em Sistemas de gestão) – Universidade Federal de Fluminense, Niterói, 2016.

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de. **Economia Micro e Macro**. São Paulo: Atlas, 2011

VASCONCELLOS, Cássia Cardoso de Carvalho. **OS IMPACTOS FINANCEIROS DOS RESTOS A PAGAR NA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS IFES DA REGIÃO CENTRO-OESTE NO PERÍODO DE 2008 A 2016**. 2018. 111f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública) – Universidade Federal de Goiás, Aparecida de Goiânia, 2018.

VIVEIROS, Diego Henrique Pereira De. **ANÁLISE DA UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE REGISTRO DE PREÇOS COMO INSTRUMENTO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA PELO IFMS**. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração Pública em Rede Nacional), Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS), Campo Grande/MS, 2016 CAMPO GRANDE- MS. 2016

WAWERU, N.; PORPORATO, M.; HOQUE, Z. **Performance Measurement Practices in Canadian Government Departments**: A Survey. In: AAA 2008 MAS Meeting Paper. 2007. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1003813](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1003813)>> Acesso em 08/03/2021.

## **APÊNDICE A – DIRETRIZES, OBJETIVOS E INDICADORES CONTÁBEIS PARA O APERFEIÇOAMENTO DO DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DO INSTITUTO FEDERAL DE EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA BAHIA (IFBA)**

### **I – FINALIDADE**

Diante da crise de recursos pela qual as Instituições Federais de Ensino estão inseridas, decorrentes das políticas fiscais vigentes, como o Regime Fiscal da Emenda Constitucional 95/2016, e dos bloqueios constantes de créditos orçamentários, aprimorar o desempenho das receitas e despesas orçamentárias torna-se fundamental para uma eficiente alocação de recursos na realização dos objetivos planejados.

Dessa forma, a partir das evidências encontradas com a elaboração dessa Dissertação, a finalidade desta proposta é de contribuir para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário do Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia (IFBA), através da recomendação de Diretrizes, Objetivos e Indicadores das suas Receitas e Despesas Orçamentárias, a serem consideradas durante o processo de planejamento e de execução orçamentária pelos *STAKEHOLDERS* da Gestão Orçamentária.

Logo, pretende-se auxiliar os gestores do IFBA na utilização dos Indicadores Contábeis, como suporte para a avaliação da gestão do orçamento público, subsidiando-os de informações para as tomadas de decisões durante o exercício financeiro objetivando o alcance das diretrizes e objetivos propostos.

### **II – CONCEITOS NECESSÁRIOS**

Visando a análise dos resultados dos indicadores, torna-se essencial a compreensão dos seguintes termos:

- **Lei Orçamentária Anual (LOA):** Lei que estima as receitas e fixa as despesas da administração pública para um determinado exercício financeiro, discriminando-se os créditos orçamentários aprovados das entidades públicas.

- **Balço Orçamentário:** Demonstração Contábil que realiza o confronto das receitas e despesas orçamentárias, previstas e realizadas, apurando os resultados orçamentários em cada exercício financeiro.
- **Receita Prevista:** Os valores da previsão inicial das receitas, constantes na Lei Orçamentária Anual (LOA). Pode sofrer alterações, dando origem a Previsão Atualizada. Representa o Planejamento da Receita Orçamentária.
- **Receita orçamentária arrecadada:** Montante de recursos financeiros arrecadado pelo órgão. Representa a execução da Receita Orçamentária.
- **Despesa orçamentária:** Conjunto de dispêndios realizados pela Administração Pública com base nos créditos consignados na LOA.
- **Dotação Orçamentária Inicial:** Valor dos créditos iniciais constantes da Lei Orçamentária Anual. Pode sofrer alterações, dando origem à Dotação Atualizada. Representa o Planejamento da Despesa Orçamentária.
- **Despesa Empenhada:** Demonstra o montante executado através da emissão de empenhos, criando-se um compromisso pela Administração com um determinado terceiro. Representa a Execução da Despesa Orçamentária.

### III - CLASSIFICAÇÃO DA RECEITA E DESPESA ORÇAMENTÁRIA POR NATUREZA

Para que seja possível a análise do desempenho orçamentário de uma Instituição Federal de Ensino, é fundamental a compreensão pela forma como as receitas e despesas são classificadas.

Segundo a legislação vigente, as receitas e despesas orçamentárias são classificadas através das seguintes categorias econômica: correntes e de capital. Dessa forma, foi-se estabelecida a classificação por natureza, permitindo, através das duas categorias econômicas, a discriminação das receitas orçamentárias pelas suas origens, e a despesa através dos Grupos de Natureza da Despesa (GND), tanto no planejamento quanto na execução orçamentária (BRASIL, 2018).

As receitas correntes correspondem aos recursos que geralmente aumentam o patrimônio das entidades públicas. São compostas por diversas receitas, tais como: tributárias, contribuições, patrimoniais, industriais, de serviços etc. Já as de Capital, representam os ingressos ocorridos, principalmente, pela constituição de dívidas, através das operações de crédito, como também das amortizações dos empréstimos

concedidos. Representam geralmente um fato permutativo no patrimônio do Estado, tendo em vista que o ingresso do recurso está quase sempre associado a uma baixa de um bem (alienação de bens) ou com a constituição de uma dívida.

Quanto às despesas orçamentárias, tem-se que as despesas correntes possuem como grande característica a não contribuição, diretamente, para a formação ou a aquisição de um bem de capital. São representadas principalmente pelas despesas com o custeio da entidade pública se dividindo em despesas com pessoal e encargos (o vencimento de servidores, por exemplo), juros da dívida e outras despesas correntes, que agrega todos os itens que não se enquadram em pessoal e em juros da dívida. São as típicas despesas de manutenção e conservação das entidades públicas.

O quadro 1 apresenta, em consonância com o Manual Técnico Orçamentário (MTO) da Secretaria de Orçamento Federal e com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), as origens das receitas e grupos de natureza das despesas da administração pública federal, vinculados as suas respectivas categorias econômicas, que irão estar presentes nos relatórios contábeis das entidades públicas:

**Quadro 1 – Composição das Receitas e Despesas Orçamentárias**

<b>CATEGORIA ECONÔMICA</b>	<b>RECEITAS CORRENTES</b>	<b>RECEITAS DE CAPITAL</b>
<b>Origem das Receitas Orçamentárias</b>	Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria	Operações de Crédito
	Receita de Contribuições	Alienação de Bens
	Receita Patrimonial	Amortização de Empréstimos
	Receita Agropecuária	Transferências de Capital
	Receita Industrial	Outras Receitas de Capital
	Receita de Serviços	
	Transferências Correntes	
	Outras Receitas Correntes	
<b>CATEGORIA ECONÔMICA</b>	<b>DESPESAS CORRENTES</b>	<b>DESPESAS DE CAPITAL</b>
<b>Grupos de Natureza da Despesa (GND)</b>	Pessoal e Encargos	Investimentos
	Juros	Inversões Financeiras
	Outras Despesas Correntes	Amortização da Dívida

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), com base no MCASP (2018) e MTO (2021)

Logo, o conjunto das receitas e despesas apresentadas irão demonstrar o desempenho orçamentário de cada exercício financeiro das Instituições Federais de Ensino, através da aplicação de Indicadores Contábeis.

#### **IV – DIRETRIZES, OBJETIVOS E INDICADORES RECOMENDADOS A PARTIR DOS RESULTADOS DA PESQUISA**

As diretrizes representam as orientações que definem um caminho a seguir através da execução de objetivos em consonância com a diretriz aplicada. Dessa forma, a diretriz expressa uma linha de ação, enquanto que os objetivos expressam o que deve ser feito para o alcance da diretriz planejada, permitindo-se a sua mensuração através da utilização de indicadores

De acordo com Silva, Leal e Ferreira (2011), os indicadores se constituem como grandezas numéricas permitindo a comparação do que foi planejado com os resultados alcançados durante o período. Logo, os indicadores servem para: mensurar os resultados e gerir o desempenho, facilitando o planejamento e controle do desempenho das organizações; embasar a análise crítica dos resultados obtidos e do processo de tomada de decisão; contribuir para a melhoria dos processos organizacionais e viabilizar a análise comparativa entre instituições que atuam em áreas semelhantes (BRASIL, 2009)

O quadro 2 apresenta algumas Diretrizes, Objetivos e Indicadores recomendadas ao IFBA, buscando contribuir para o seu desempenho orçamentário. Os dados para cálculo dos indicadores encontram-se presentes no Balanço Orçamentário da Instituição:

**Quadro 2 – Diretrizes, Objetivos e Indicadores Recomendados para o Desempenho Orçamentário.**

<b>DIRETRIZ</b>
Otimizar a arrecadação de receitas próprias como instrumento de maior sustentabilidade orçamentária.
<b>OBJETIVO</b>
Demonstrar, de forma tempestiva, os níveis de arrecadação de receitas próprias durante o exercício financeiro, por categoria econômica e origem, identificando-se possíveis distorções existentes entre o planejado e o executado, visando contribuir na estimativa de arrecadação para os próximos exercícios financeiros.
<b>INDICADORES ASSOCIADOS</b>

<b>1. Indicador Contábil - Análise da Execução da Receita.</b> Tem como finalidade indicar o resultado do confronto das receitas planejadas com as receitas arrecadadas.
<b>Cálculo:</b> Receita Arrecadada - Receita Prevista
<b>Interpretação:</b> Resultado maior que 0 (indica o excesso de arrecadação: situação positiva); Resultado menor que 0 (indica a insuficiência de arrecadação do período: situação negativa).
<b>2. Indicador Contábil - Quociente da Execução da Receita.</b> Tem como finalidade indicar a existência de excesso ou falta de arrecadação para a cobertura de despesas.
<b>Cálculo:</b> Receita Realizada ÷ Previsão Atualizada da Receita
<b>Interpretação:</b> Resultado maior que 1 (indica arrecadação acima do que estava previsto: situação positiva); Resultado menor que 1 (indica arrecadação inferior da previsão realizada: situação negativa).
<b>3. Indicador da Receita Arrecadada por Origem.</b> Tem como finalidade demonstrar o quanto foi arrecadado em determinada origem em relação a arrecadação total.
<b>Cálculo:</b> (Origem de Receita Arrecadada ÷ Receita total arrecadada) x 100
<b>Interpretação:</b> Quanto mais próximo de 100%, maior será a participação da origem da receita arrecadada em relação às receitas totais arrecadadas.
<b>4. Indicador da Receita Arrecadada por Categoria Econômica.</b> Tem como finalidade demonstrar o quanto foi arrecadado por determinada categoria econômica em relação à arrecadação total.
<b>Cálculo:</b> (Categoria econômica arrecadada ÷ Receita total arrecadada) x 100
<b>Interpretação:</b> Quanto mais próximo de 100%, maior será a participação da categoria econômica arrecadada em relação às receitas totais arrecadadas.
<b>CONSIDERAÇÕES:</b> Diante da importância das receitas públicas para custeio do fornecimento de bens e serviços para a sociedade, as informações geradas pela análise do desempenho da receita permitem aos gestores do IFBA, monitoramento constante de como as receitas planejadas estão sendo arrecadadas, verificando-se quais estão obtendo resultados satisfatórios ou vice-versa, adotando-se medidas para correções das distorções e/ou falhas de determinada arrecadação de receita. Pode-se verificar, ainda, a contribuição para exercícios futuros das receitas que estão obtendo maior arrecadação, permitindo a criação de tendências futuras de arrecadação.
<b>DIRETRIZ</b>
Aprimorar a execução orçamentária da despesa, a fim de que os recursos sejam alocados com eficiência na realização dos objetivos estratégicos.
<b>OBJETIVO</b>
Monitorar a execução dos créditos orçamentários disponibilizados durante o exercício financeiro, evitando-se excessos e/ou falta de recursos nos grupos de despesas na realização dos objetivos planejados.
<b>INDICADORES ASSOCIADOS</b>
<b>1. Indicador Contábil - Análise da Execução da Despesa.</b> Tem como finalidade indicar o resultado do confronto das despesas planejadas(dotação) com as despesas executadas(empenhadas)
<b>Cálculo:</b> Dotação Atualizada - Despesa Empenhada
<b>Interpretação:</b> Resultado maior que 0 (indica economia de despesa: situação normal); Resultado menor que 0 (indica a insuficiência de dotação: situação atípica).
<b>2. Indicador Contábil - Quociente da Execução da Despesa.</b> Tem como finalidade demonstrar quanto da despesa fixada foi utilizada em despesa executada.
<b>Cálculo:</b> Despesa Empenhada ÷ Dotação Atualizada
<b>Interpretação:</b> Resultado maior que 1 (indica a execução de despesas sem créditos disponíveis: situação atípica); Resultado menor que 1 (indica economia de despesa: situação normal).
<b>3. Indicador Contábil - Despesa Executada por GND.</b> Tem como finalidade demonstrar o quanto foi executado por determinado grupo de despesa em relação à execução total.

<b>Cálculo:</b> $(\text{Grupo de Despesa} \div \text{Despesa Total Empenhada}) \times 100$
<b>Interpretação:</b> Quanto maior mais próximo de 100%, maior será a participação da Grupo de Despesa nas despesas totais executadas.
<b>4. Indicador Contábil - Despesa Executada por Categoria Econômica.</b> Tem como finalidade demonstrar o quanto foi executado em determinada categoria econômica em relação à execução total.
<b>Cálculo:</b> $(\text{Categoria Econômica Empenhada} \div \text{Despesa Total Empenhada}) \times 100$
<b>Interpretação:</b> Quanto mais próximo de 100%, maior será a participação da Categoria Econômica nas despesas totais executadas.
<b>CONSIDERAÇÕES:</b> As informações geradas pela análise do desempenho da despesa permitem aos gestores do IFBA, monitoramento constante de como as despesas planejadas estão sendo executadas, verificando quais estão obtendo resultados satisfatórios ou vice-versa, adotando-se medidas para correções das distorções e/ou falhas que possam estar acontecendo e prejudicando a execução de determinada despesa. Além disso, esse controle da execução da despesa possibilita que a alocação de recursos seja realizada de forma eficiente, verificando-se quais despesas, através dos grupos de natureza, estejam apresentando maiores resultados de economia, alocando-se os saldos excedentes naquelas áreas mais necessitadas com insuficiência de dotação. Uma possibilidade para a ocorrência de Insuficiência de Dotação que nas IFES é a execução de Termos de Execução Descentralizada, já que o órgão público utiliza créditos orçamentários de outras entidades, respeitando-se a classificação da despesa e de acordo com os objetivos pactuados entre as Instituições.
<b>DIRETRIZ</b>
Monitorar o comportamento do resultado orçamentário durante o exercício financeiro, identificando-se o quanto as receitas orçamentárias próprias suportam as despesas orçamentárias executadas a cada exercício financeiro, apresentando o nível de dependência orçamentária do órgão da União
<b>OBJETIVO</b>
Acompanhar de forma consolidada e por Unidade Gestora dos Campi do Instituto, quanto as receitas orçamentárias próprias suportam as despesas orçamentárias realizadas, proporcionando informações detalhadas dos resultados obtidos por cada unidade e pela Instituição como um todo.
<b>INDICADORES ASSOCIADOS</b>
<b>1. Indicador Contábil - Análise do Resultado orçamentário.</b> Tem como finalidade indicar o resultado do confronto das receitas arrecadadas com as despesas empenhadas no mesmo exercício financeiro.
<b>Cálculo:</b> $\text{Receita Arrecadada} - \text{Despesa Empenhada}$
<b>Interpretação:</b> Resultado maior que 0 (indica superávit orçamentário: situação positiva); menor que 0 (indica a déficit orçamentário: situação negativa).
<b>2. Indicador Contábil - Quociente do Resultado Orçamentário.</b> Tem como finalidade demonstrar o quanto da receita realizada serve de cobertura para as despesas empenhadas.
<b>Cálculo:</b> $\text{Receita Arrecadada} \div \text{Despesa Empenhada}$
<b>Interpretação:</b> Resultado maior que 1(indica existência de receitas para cobertura das despesas: situação positiva) Resultado menor que 1(indica falta de receitas para cobertura das despesas: situação negativa).
<b>CONSIDERAÇÕES:</b> As informações geradas pela análise do resultado orçamentário do período possibilitam aos gestores a identificação do nível de capacidade de execução de suas despesas a partir das receitas que são arrecadadas pelo esforço próprio da entidade. Pode ser verificado as influências das naturezas das receitas e despesas, correntes e de capital, no resultado do período. Corresponde a um importante indicador de evidência de como a instituição, ao longo dos anos, vem contribuindo com a sua arrecadação própria para a redução desta dependência orçamentária na execução de suas políticas públicas.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), com base no MCASP (2011; 2018) e MTO (2021)

**QUADROS PARA CÁLCULO E MONITORAMENTO DOS INDICADORES DOS OBJETIVOS E DIRETRIZES PROPOSTOS**

<b>RECEITA ORÇAMENTÁRIA</b>				
<b>NATUREZA DA RECEITA</b>	<b>ETAPAS DA RECEITA</b>		<b>INDICADORES</b>	
	<b>RECEITA PREVISTA(RP)</b>	<b>RECEITA REALIZADA (RR)</b>	<b>EXECUÇÃO DA RECEITA (RR-RP)</b>	<b>QUOCIENTE DE EXECUÇÃO DA RECEITA(RR/RP)</b>
<b>Receita Orçamentária</b>				
<b>Receitas Orçamentárias Correntes</b>				
Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria				
Receita de Contribuições				
Receita Patrimonial				
Receita Agropecuária				
Receita Industrial				
Receita de Serviços				
Transferências Correntes				
Outras Receitas Correntes				
<b>Receitas Orçamentárias Capital</b>				
Operações de Crédito				
Alienação de Bens				
Amortização de Empréstimos				
Transferências de Capital				
Outras Receitas de Capital				

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), com base no MCASP (2011; 2018) e MTO (2021)

<b>DESPESA ORÇAMENTÁRIA</b>				
<b>NATUREZA DA DESPESA</b>	<b>ETAPAS DA DESPESA</b>		<b>INDICADORES</b>	
	<b>DOTAÇÃO ATUALIZADA(DA)</b>	<b>DESPESA EMPENHADA (DE)</b>	<b>EXECUÇÃO DA DESPESA (DA-DE)</b>	<b>QUOCIENTE DE EXECUÇÃO DA DESPESA(DE/DA)</b>
<b>Despesa Orçamentária</b>				
<b>Despesa Orçamentária Corrente</b>				
Pessoal e Encargos				
Juros e Encargos				
Outras Despesas Correntes				
<b>Despesa Orçamentária Capital</b>				
Investimentos				
Inversões Financeiras				
Amortização da Dívida				

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), com base no MCASP (2011; 2018) e MTO (2021)

RESULTADO ORÇAMENTÁRIO					
NATUREZA DA RECEITA	RECEITA ARRECADADA(RA)	NATUREZA DA DESPESA	DESPESA EMPENHADA(DE)	INDICADORES	
				RESULTADO ORÇAMENTÁRIO (RA-DE)	QUOCIENTE DO RESULTADO ORÇAMENTÁRIO (RA/DE)
Receita Orçamentária		Despesa Orçamentária			
Receita Orçamentária Corrente		Despesa Orçamentária Corrente			
Receita Orçamentária Capital		Despesa Orçamentária Capital			

Fonte: Elaborado pelo autor (2021), com base no MCASP (2011; 2018) e MTO (2021)

## V – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente documento buscou contribuir para o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário do IFBA, recomendando-se algumas diretrizes, objetivos e indicadores para mensuração do desempenho de suas receitas e despesas, proporcionando informações úteis acerca da gestão orçamentária do Instituto durante cada exercício financeiro.

Conclui-se que os indicadores apresentados podem subsidiar a Gestão do IFBA a tomar decisões visando o aperfeiçoamento do desempenho orçamentário na realização de suas receitas e despesas a partir das diretrizes e objetivos traçados, evidenciando os resultados obtidos pela Gestão do Instituto no planejamento e execução orçamentária.

Este documento será encaminhado para a Pró - Reitoria de Administração e Planejamento do IFBA(PROAP) para que seja analisado e discutido junto à comunidade acadêmica. Dessa forma, espera-se que o trabalho desenvolvido possa contribuir para o aprimoramento da Gestão Orçamentária da Instituição analisada.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 4320, de 17 de março de 1964. **Institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Diário oficial da União, Brasília, 23 mar.1964

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento Desenvolvimento e Gestão (MPDG). **Guia Referencial para a medição de desempenho e manual para construção de indicadores**. Brasília, 2009. Disponível em: < [http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia\\_indicadores\\_jun2010.pdf](http://www.gespublica.gov.br/sites/default/files/documentos/guia_indicadores_jun2010.pdf) >. Acesso em 14/10/2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP. 4º edição**. Brasil, 2011. Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2012/26> >. Acesso em 26/03/2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **Manual de contabilidade aplicada ao setor público – MCASP. 8º edição**. Brasil, 2018. Disponível em: < <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26> > . Acesso em 26/03/2021.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. SOF (Secretaria de Orçamento Federal). **Manual Técnico de Orçamento (MTO) - 2022**. Brasília, 2021. Disponível em:< <https://www1.siop.planejamento.gov.br/mto/doku.php> > . Acesso em 26/03/2021.

KOHAMA, Hélio. **Balanços Públicos: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, A. S.; LEAL, R. B.; FERREIRA, A. C. S. **Avaliação de Desempenho sob as perspectivas financeira e não financeira: a Gestão Estratégica de uma organização militar prestadora de serviços da Marinha**. Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 3, n. 2, p. 38-56, 2011b.