

A execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais — 2012 a 2015

The budget execution of the Federal Institute of the North of Minas Gerais — 2012 to 2015

Resumo: O orçamento público é um instrumento de planejamento que estima as receitas a serem arrecadadas, fixa as despesas a serem realizadas e busca a efetividade e economicidade na qualidade dos serviços prestados à sociedade. Sua execução, objeto em estudo, representa o cumprimento anual dos objetivos e metas determinados para a instituição pública no processo de planejamento integrado e demanda a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. Dessa forma, este trabalho foi realizado com o objetivo de analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG), no período de 2012 a 2015. Buscou-se analisar o desempenho das receitas e das despesas desse Instituto; descrever o perfil orçamentário das suas despesas executadas. Em termos metodológicos, a pesquisa, quanto aos fins, caracteriza-se como descritiva; quanto aos meios, como bibliográfica e documental, com abordagem quantitativa. Os dados foram coletados utilizando-se de consultas ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal e ao Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento e os Relatórios de Gestão. Os resultados mostram que as despesas com pessoal e encargos sociais são as que têm maior participação no orçamento anual da instituição, seguidas das despesas de custeio e, por último, os investimentos que são inexpressivos em relação ao total do orçamento anual.


Palavras-chave: Administração pública. Planejamento e execução orçamentária. Orçamento público.

Abstract: Public budget is a planning instrument that estimates the revenues to be collected, fixes the expenses to be carried out and seeks the effectiveness and cost-effectiveness of the services rendered to society. Its execution, object under study, represents the annual fulfillment of the objectives and goals determined for the public institution in the process of integrated planning and demands the mobilization of human, material and financial resources. Thus, this work was carried out with the objective of analyzing the performance of the budget execution of the Federal Institute of the North of Minas Gerais (IFNMG), during the period of 2012 to 2015. It was sought to analyze the performance of the Institute's revenues and expenditures; describe the budget profile of its executed expenses. In methodological terms the research, regarding the ends, is characterized as descriptive; media, such as bibliographical and documentary with a quantitative approach. The data were collected using consultations with the Integrated System of Financial Administration of the Federal Government and the Integrated System of Planning and Budget, and the Management Reports. The results show that the expenses with personnel and social charges are those that have more participation in the annual budget of the Institution, followed by expenses of costing and, finally, the investments that are inexpressive in relation to the total of the annual budget.

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

Marluce Braz Duarte

Mestre em Educação pela Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri (UFVJM). Administradora na Universidade Federal de Juiz de Fora (UFJF). Minas Gerais, Brasil.

 orcid.org/0000-0001-7141-871X

 marlucebd@gmail.com

Recebido em 06/07/2019

Aceito em 20/08/2019

Publicado em 25/09/2019

eISSN 2594-4002



1 Introdução

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

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

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

De acordo com a Lei de Diretrizes e Bases (LDB) — Lei n. 9394/1996 —, compete ao Governo Federal ofertar a educação pública de nível superior, por meio das universidades, bem como a educação pública de nível técnico, por meio dos seus institutos federais. Cada instituto federal, dentro do sistema orçamentário do Governo Federal, constitui uma unidade orçamentária, assim dispondo de um orçamento próprio discriminado na Lei Orçamentária Anual.

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

A iniciativa proporcionou o acolhimento de um público historicamente colocado à margem das políticas de formação para o trabalho, da pesquisa aplicada destinada à elevação do potencial das atividades produtivas locais e da democratização do conhecimento à comunidade, em todas as suas representações (BRASIL, 2008).

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

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

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

Além disso, o presente estudo justifica-se pelo tema ser de relevância às ações cotidianas da gestão orçamentária propriamente dita, na perspectiva da melhoria contínua dos processos gerenciais da instituição, à medida que pode gerar uma base de informações estruturadas, capazes de dar suporte ao planejamento e à tomada de decisões estratégicas institucionais.

Nesse sentido, elaboramos como objetivo da pesquisa, analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG), no período de 2012 a 2015.

2 Metodologia de pesquisa

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

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

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

A pesquisa também pode ser classificada como documental, pois realizou o levantamento de dados em locais onde os fenômenos ocorreram, a partir dos documentos conservados no interior de órgãos públicos ou privados, ou sob a guarda de pessoas, tais como registros, regulamentos, legislações pertinentes, ofícios e fotografias, entre outros (VERGARA, 2013). Nesta pesquisa, os documentos utilizados foram: estatutos, regimentos, balanços públicos, legislações e outros documentos inerentes aos planos e ações do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais quanto ao processo de gestão orçamentária.

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

Após a coleta de dados, ocorreu o tratamento de dados por meio da elaboração de tabelas e gráficos, objetivando a apuração e interpretação dos dados obtidos. Neste estudo, são observados os efeitos da inflação a partir do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), considerando a inflação oficial do País no período, no que se refere à atualização dos valores originários, corrigidos até dezembro de 2015, último ano da análise do período estudado.

3 Administração Pública

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

ação organizacional por meio do planejamento, da organização, da direção e do controle. Num sentido mais amplo, pode ser entendida

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

Para Di Pietro (2008), num sentido mais amplo, traz o conceito de administração como uma função que “tanto abrange a atividade superior de planejar, dirigir, comandar, como a atividade subordinada de executar” (p. 48). Já segundo Gasparini (2012), o termo administração consiste em “comando, orientação, direção e chefia, ao lado da noção de subordinação e obediência” (p. 96). A palavra dá a ideia geral de relação hierárquica e de um comportamento dinâmico.

Assim sendo, pode-se definir a administração pública como a gestão e a execução de serviços por meio do planejamento, organização, direção e controle dos recursos organizacionais, com a finalidade de satisfazer os interesses coletivos e o bem comum. Logo, para cumprir o papel de promover a pessoa humana e o seu desenvolvimento integral em liberdade, o governo e a administração pública necessitam criar as condições necessárias para garantir os direitos constitucionais dos cidadãos. Um desses direitos, consagrados na Constituição Federal de 1988 e nos estatutos respectivos, é o acesso à educação.

4 A educação como função do Governo

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

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

Conforme a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão, que atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o

inciso I, do § 1º, do Art. 2º, e § 2º, do Art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964; são previstas vinte e oito funções de Governo, com suas respectivas subfunções adotadas pela Administração Pública (BRASIL, 1999). Destaca-se como uma de suas funções principais a Educação que, como as demais, tem sua promoção e financiamento vinculados ao papel do Estado. Para o poder público, essa competência é distribuída entre as diferentes esferas governamentais, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sob a forma de regime de colaboração (BRASIL, 1988).

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

Cada um desses entes federativos possui responsabilidades diferentes quanto ao financiamento, organização e disponibilização de educação nos diferentes níveis: Educação Básica — Educação Infantil, Ensino Fundamental, Ensino Médio — e Educação Superior. Para evitar que haja acúmulo de esforços nessas áreas, a CF/88 determina qual ente federado deve ter a ação prioritária em cada um dos diferentes níveis de ensino.

Ainda de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, em seu Art. 55, caberá à União assegurar, anualmente, em seu orçamento geral, recursos suficientes para manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas (BRASIL, 1996). Essa legislação não definiu concretamente a forma de estabelecer o montante de recursos necessários à manutenção e ao desenvolvimento dessas instituições, de forma que os recursos recebidos do Ministério da Educação por essas instituições se mostraram insuficientes para a sua manutenção e desenvolvimento.

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

Pode-se, assim, afirmar que a União tem cumprido a sua obrigação constitucional quanto à aplicação dos recursos para o financiamento da educação, conforme percentuais já demonstrados. Porém, esses valores ainda estão aquém das demandas necessárias para o cumprimento de sua finalidade.

Vale ressaltar que a educação é parte da política social brasileira, sendo um elemento central de seu componente de promoção e para o cumprimento de sua finalidade, além disso, constitui um programa de oferta de bens e serviços, compreendendo significativa parcela do Produto Interno Bruto (PIB), que se manifesta objetivamente em ações e programas públicos, mantidos pelo Estado (CASTRO, 2013). No entanto, após a realização de pesquisas nos demonstrativos de execução orçamentária do Ministério da Educação, pôde-se depreender que a parcela do PIB aplicado em Educação, durante o período estudado, ficou em cerca de 6%, valor este considerado baixo, frente às demandas por investimento necessárias ao país.

No que tange à divisão de fontes de recursos e responsabilidades de gastos, a União divide a aplicação de seus recursos na manutenção do sistema federal, na execução de programas próprios e em transferências para os sistemas estaduais e municipais. A estrutura de financiamento da educação é mista e complexa, com grande parte dos recursos provenientes de fontes do instrumento fiscal. A vinculação de recursos de impostos para a educação é uma das medidas políticas mais importantes, para garantir a disponibilidade de recursos no cumprimento de responsabilidades do poder público.

5 O planejamento orçamentário no Brasil

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

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

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

passam pelo orçamento, razão pela qual são estabelecidos três orçamentos pela Constituição — fiscal, de seguridade e de investimentos das estatais —, em cujo capítulo se inclui o PPA, todos sujeitos a um posicionamento amplo do Congresso.

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

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

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

No Brasil, mais recentemente foi incorporada a função de planejamento, que está ligada à técnica de orçamento por programas. O orçamento deve espelhar as políticas públicas, propiciando sua análise pela finalidade dos gastos. Complementando, o atual modelo orçamentário brasileiro é constituído pelas etapas de fases de elaboração, aprovação, execução e prestação de contas.

A Constituição Federal de 1988, em seu Art. 165, delineou o atual modelo de ciclo orçamentário que determina três instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Segundo Rosa (2011, p. 27), “essa estrutura legal tem por objetivo amparar a tarefa do planejamento, com vistas à melhor alocação dos recursos públicos, promovendo a integração entre o planejamento e o orçamento anual”.

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

Ressalta-se ainda que, de acordo com Guerra (2007), o orçamento é uno, disposto em três instrumentos diferentes que se harmonizam e se integram finalisticamente. A compreensão do orçamento exige o conhecimento de sua estrutura e sua organização, implementadas por meio de um sistema de classificação estruturado, que tem como objetivo atender às exigências de informação demandadas por todos os interessados nas questões de finanças públicas (BRASIL, 2015). O PPA foi concebido para ser o elemento central do novo sistema de planejamento, orientando os orçamentos anuais, por meio da LDO. A tríade PPA/LDO/LOA forma a base de um sistema integrado de planejamento e orçamento. A formulação desse sistema foi vista pelo constituinte como aperfeiçoamento da estrutura orçamentária do País.

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

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

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) corresponde a um instrumento de planejamento de curto prazo, característica trazida pela Constituição Federal de 1988, “representa um avanço constitucional, por se constituir em um instrumento de formalização de políticas públicas” (ROSA, 2011, p. 37). Para uma articulação efetiva entre o Plano Plurianual e os orçamentos anuais, a Constituição previu a LDO, considerada por alguns como a principal inovação do novo sistema de planejamento e orçamento.

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

A Lei Orçamentária Anual compreenderá um único orçamento, dividido em orçamento fiscal, orçamento de investimentos das estatais e orçamento da seguridade social. Para a elaboração da Lei Orçamentária, é necessário observar os princípios orçamentários, já que para a sua execução deverão ser obedecidos os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (ROSA, 2011). O processo orçamentário é composto pela elaboração, pela discussão, pela aprovação do projeto de lei de orçamento, por sua programação e execução, e pelo controle e avaliação da execução.

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

Depois de aprovada e publicada a lei orçamentária nas unidades orçamentárias dos respectivos órgãos e entidades, são realizados os registros dos créditos com suas respectivas dotações orçamentárias, permitindo assim a classificação das contas contábeis orçamentárias próprias. Desse modo, para iniciar a execução orçamentária, execução da receita e da despesa orçamentária, é necessário ajustar a execução do orçamento ao fluxo dos recursos (ROSA, 2011). Uma vez sancionada a LOA, dá-se a abertura do processo de execução orçamentária, e o sistema pelo qual se efetua a distribuição orçamentária para todos os Órgãos do Governo Federal é o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal.

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

Conforme estabelecido no art. 34 da Lei nº 4.320/1964, a execução orçamentária é processada dentro do exercício financeiro que coincidirá com o ano civil. A execução se dá por meio das três fases da despesa, que são: empenho¹, liquidação² e pagamento³.

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

6 Análise e discussão dos resultados

O orçamento do IFNMG é elaborado em conformidade com os objetivos estabelecidos nos três instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de

¹ O empenho de despesa é “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição” (BRASIL, 1964, Art. 58).

² A liquidação da despesa “consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (BRASIL, 1964, Art. 63).

³ O pagamento é “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga” (BRASIL, 1964, Art. 64).

Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que corresponde ao atual modelo do ciclo orçamentário delineado pela CF/88.

Seu orçamento é composto por recursos orçamentários do Tesouro, a partir dos valores previstos no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), efetivados pela Lei Orçamentária Anual (LOA) e ao longo do exercício orçamentário. Esses valores poderão ser alterados através de termos de execução descentralizada⁴, créditos adicionais⁵ e pelos recursos diretamente arrecadados pelo IFNMG, tais como: taxas de inscrição em concursos públicos e processos seletivos, valores de multa e juros contratuais, locação para utilização de áreas públicas por terceiros (BRASIL, 2015).

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

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

⁴ O Termo de Execução Descentralizada é definido no Decreto nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013, como “instrumento por meio do qual é ajustada a descentralização de crédito entre órgãos e/ou entidades integrantes do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União, para execução de ações de interesse da unidade orçamentária descentralizadora e consecução do objeto previsto no programa de trabalho, respeitada fielmente a classificação funcional programática” (BRASIL, 2013).

⁵ Os créditos adicionais são classificados em: a) créditos especiais: destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica, devendo ser autorizados por lei. Os créditos especiais não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites dos seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente; b) créditos extraordinários: destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, conforme art. 167 da CF. Na União, serão abertos por medida provisória. Os créditos extraordinários não poderão ter vigência além do exercício em que forem autorizados; c) créditos suplementares: destinados a reforço de dotação orçamentária. A LOA poderá conter autorização para abertura de créditos suplementares, limitados a determinado valor ou percentual, sem a necessidade de submissão ao Poder Legislativo. Os créditos suplementares terão vigência no exercício em que forem abertos (BRASIL, 2015, p. 93-94).

Ainda cabe ressaltar que os recursos planejados e programados pela Lei Orçamentária Anual não são necessariamente garantidos, uma vez que estão vinculados ao equilíbrio da relação entre a receita e a despesa, ou seja, caso a arrecadação seja menor que o previamente planejado, o Governo Federal pode adotar medidas de contingenciamento financeiro, a fim de garantir o equilíbrio fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tabela 1: Valores planejados e executados do IFNMG no período de 2012 a 2015⁶

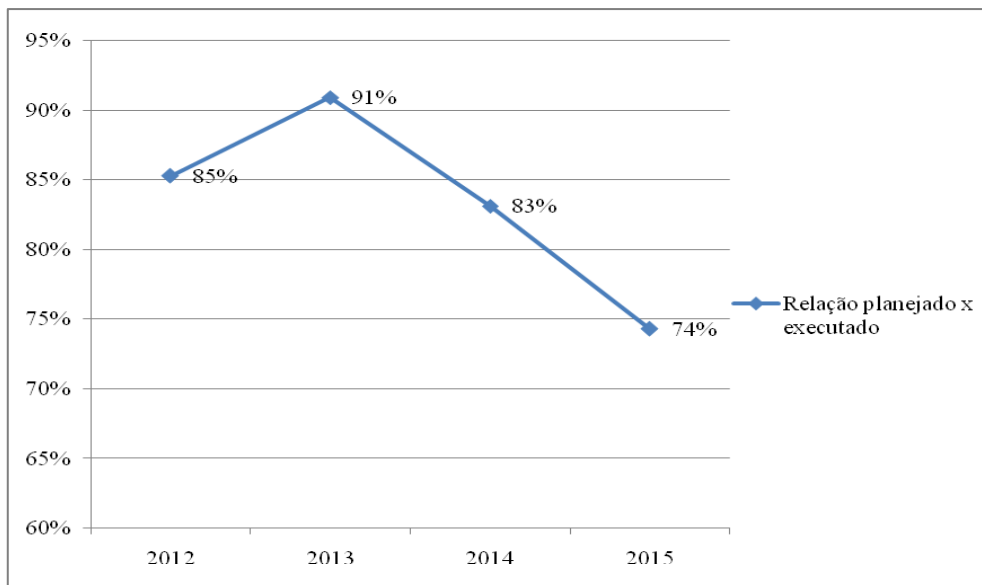
		Período Analisado			
		2012	2013	2014	2015
Planejado	Projeto de Lei	118.968.670,77	129.928.124,18	180.377.069,29	190.259.645,00
	Dotação Inicial	121.212.808,81	130.177.576,00	181.613.602,10	234.771.645,00
	Dotação Atual	157.797.782,08	171.044.580,43	223.398.951,19	253.052.146,00
Executado	Empenhado	134.618.201,58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

Fonte: Dados da Pesquisa

Nota-se, por meio da observação desses dados, que o IFNMG teve aumento no seu orçamento, de 2012 a 2015. A evolução nos valores planejados foi de 160%, mas nos valores executados foi de 139%. Durante todo o período analisado, observa-se uma evolução dos valores executados no orçamento da Instituição. A análise da evolução da relação entre os valores planejados e os executados também é apresentada no Gráfico 1.

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

⁶ Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015. Os índices de correção utilizados para a correção das tabelas foram pesquisados no Banco Central do Brasil, conforme: 2012, com 32,01%; 2013, com 24,73% e 2014, com 17,77%, conforme consulta ao site do Banco Central do Brasil em 21 de novembro de 2017.



Fonte: Dados da Pesquisa

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

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

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

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

Verifica-se que, ao longo do período analisado, os valores empenhados em relação aos valores orçamentários disponíveis foram caindo, de 85% em 2012 passaram para 74%

em 2015. No período analisado, o ano em que houve melhor desempenho na execução orçamentária na Instituição foi em 2013, com 91% executado em relação ao valor planejado. Nesse mesmo ano, conforme dados levantados no Sistema Nacional de Informações da Educação Profissional e Tecnológica (SISTEC), o número de alunos cresceu consideravelmente, principalmente, na modalidade de educação à distância. Conforme os números, o quantitativo total de alunos do ano de 2012 foi de 8.645 para 30.518 em 2013, caracterizando um aumento percentual de 353%. Nos anos seguintes, o valor decresceu, com 30.292 alunos em 2014 e 28.454 em 2015. O resultado dos contingenciamentos orçamentários no ano de 2015 refletiu-se na diminuição de alunos matriculados no ano de 2015 e essa redução foi de cerca de 6% (BRASIL, 2015).

Observa-se que, na execução orçamentária da instituição estudada, os valores empenhados sempre são superiores aos valores liquidados e pagos; isso se deve principalmente pela inexecução dos compromissos assumidos pela Instituição durante o exercício financeiro e pelo contingenciamento do Governo Federal dos recursos financeiros para a efetivação da despesa realizada; também, a maior diferença na execução está no valor empenhado para os valores liquidados e pagos. A diferença entre os valores liquidados e pagos é bem pequena, se comparada com a relação entre os valores empenhados e liquidados, conforme observados nos valores apresentados na Tabela 1.

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

Tem-se ainda que considerar o grupo de natureza de despesa - pessoal e encargos sociais - que são despesas orçamentárias com pessoal ativo, inativo e pensionistas e têm natureza remuneratória, tais como vencimento e vantagens, fixas e variáveis, subsídios,

proventos de aposentadoria, gratificações e outras vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e outras contribuições, conforme Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento⁷.

É apresentada, na Tabela 2, a execução dos grupos de despesas separadamente, através da exposição dos valores empenhados, liquidados e pagos por ano, no período de 2012 a 2015.

Tabela 2: Execução orçamentária por grupo de despesas do IFNMG no período de 2012 a 2015⁸

1. Pessoal e Encargos Sociais	Empenhado	Liquidado	Pago
2012	80.497.946,94	80.497.946,94	80.497.946,94
2013	94.782.925,98	94.782.925,98	94.782.925,98
2014	117.011.129,23	117.011.129,23	117.011.129,23
2015	128.029.226,87	128.029.226,87	128.029.226,87
3. Outras Despesas Correntes	Empenhado	Liquidado	Pago
2012	31.599.007,69	24.084.835,66	23.743.743,75
2013	36.597.476,18	29.157.502,46	27.782.096,41
2014	39.400.732,64	30.822.709,77	29.835.598,10
2015	39.359.146,40	32.432.843,96	29.118.151,54
4. Investimentos	Empenhado	Liquidado	Pago
2012	22.521.246,95	3.674.048,93	3.368.818,97
2013	24.169.143,77	2.011.717,88	1.744.864,54
2014	29.315.772,02	6.887.865,11	6.147.846,66
2015	20.692.469,56	5.684.022,56	2.963.050,40

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se perceber que a execução orçamentária do grupo de despesas “pessoal e encargos sociais” é efetuada em sua totalidade, ou seja, os valores empenhados são completamente liquidados e pagos. Além disso, percebe-se um crescimento nos valores

⁷ Consulta feita em 2 de outubro de 2017 no Painel do Orçamento, disponível em <https://www1.siof.planejamento.gov.br/acessopublico>.

⁸ Valores corrigidos pelo IPCA até 12/2015.

executados no período de 2012 a 2015, principalmente, em virtude da contratação de novos servidores e docentes por meio de concurso público, para suprir a demanda de trabalho da instituição como um todo e dos novos *campi* em implantação.

Nota-se uma grande diferença do grupo de despesas com pessoal e encargos sociais em relação aos outros grupos de despesas — outras despesas correntes e investimentos. Percebe-se ainda que, ao longo do período estudado, esse grupo cresceu.

Essa diferença de execução dos grupos de despesas “pessoal e encargos sociais”, “outras despesas correntes” e “investimentos” pôde ser observada no estudo das pesquisas relacionadas à execução orçamentária em outras instituições educacionais. No estudo do Perfil da Execução Orçamentária das Instituições Federais de Ensino Superior da Região Norte do Brasil no período 2011-2013, as instituições estudadas revelaram, em média, que 87,87% do orçamento total foi destinado para as despesas de pessoal, restando 10,42% para custeio e 1,71% para investimento (MILIONI, BEHR e GOULART, 2015).

Constata-se que o grupo de despesas de pessoal e encargos sociais, no período analisado, está em constante alta e que representa mais de 60% do total das despesas orçamentárias executadas. Em seguida, observa-se que o grupo de outras despesas correntes manteve-se praticamente constante e, por último, a despesa com menor representação na execução das despesas institucionais são os investimentos, com queda considerável no período analisado, de 17% para 11%, decorrente dos contingenciamentos orçamentários realizados pelo Governo Federal. Esses resultados apontam que o IFNMG depende quase que exclusivamente do orçamento disponibilizado pelo Governo Federal. Isso faz com que a instituição não tenha quase autonomia nenhuma na execução de seus programas e ações, sendo a União, através do Ministério da Educação, o órgão centralizador das políticas públicas educacionais.

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

Esse resultado foi similar na execução de outras instituições educacionais, em que verifica-se que as despesas com pessoal e encargos sociais são as que têm maior participação no orçamento anual destas instituições. Essas despesas apresentaram, em grande medida, a

mesma participação no orçamento de todas as universidades (MILIONI, BEHR e GOULART, 2015).

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

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

Quanto às despesas de capital, têm-se um percentual de investimento baixo se comparado ao montante das demais despesas. Os recursos com investimentos, no ano de 2012, tiveram um percentual maior em relação aos anos seguintes devido à alocação de recursos para o processo de implantação dos *campi*: Diamantina, Teófilo Otoni e os avançados em Janaúba e Porteirinha. Os investimentos e aquisições são fundamentais para que uma instituição de ensino possa se manter estrutural e tecnologicamente atualizada, visto que equipamentos -principalmente aqueles relacionados às novas tecnologias e inovações científicas — assim como a modernização da infraestrutura, são necessários para que uma instituição educacional possa atender de forma satisfatória suas atividades de ensino, pesquisa e extensão.

7 Considerações

Este estudo objetivou analisar o desempenho da execução orçamentária do Instituto Federal do Norte de Minas Gerais (IFNMG), no período de 2012 a 2015, por meio do

desempenho de suas receitas e despesas e da descrição do perfil orçamentário das suas despesas executadas.

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

Constatou-se que, além do recebimento de recursos do Governo Federal, a instituição conta com projetos de ensino, pesquisa e extensão para captação de recursos. Nesse âmbito, somente uma pequena parcela é derivada de receitas próprias e o resultado das receitas realizadas com recursos próprios é insuficiente para atender às demandas de funcionamento institucional.

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

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

Além disso, os contingenciamentos financeiros e o atraso na liberação de recursos prejudicaram o fluxo do pagamento das despesas, fazendo com que a instituição demorasse mais para cumprir com as suas obrigações contratuais com os seus fornecedores, isso fez com que alguns dos fornecedores suspendessem a prestação de serviços.

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

Não há uma integração do planejamento orçamentário com as finalidades institucionais, tendo em vista que essa integração deveria ser realizada por meio do Plano de

Desenvolvimento Institucional, que é um instrumento de planejamento e gestão organizacional do IFNMG que precisa ter melhor articulação com o processo de planejamento orçamentário. Hoje, ainda passível de falhas de execução, conforme resultados encontrados nos Relatórios de Gestão.

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

Referências

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

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Diário Oficial da União, 5 out. 1988.

BRASIL. *Decreto nº 8.180, de 30 de dezembro de 2013*. *Altera o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse*. Brasília: Diário Oficial da União, 31 dez. 2013.

BRASIL. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. *Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia, e dá outras providências*. Brasília: Diário Oficial da União, 30 dez. 2008.

BRASIL. *Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964*. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília: Diário Oficial da União, 23 mar. 1964.

BRASIL. *Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996*. *Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional*. Brasília: Diário Oficial da União, 23 dez. 1996.

BRASIL. Ministério de Estado do Orçamento e Gestão. *Portaria nº. 42, de 14 de abril de 1999*. *Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I, do § 1º, do Art. 2º, e § 2º, do Art. 8º, ambos da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964; estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências*. Brasília: Diário Oficial da União, 15 abr. 1999.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Manual técnico de orçamento MTO*. Edição 2015, 1ª versão. Brasília: MPOG/SOF, 2015.

CASTRO, Jorge Abrahão. [Financiamento e gasto da educação pública no Brasil](#). *Salto para o Futuro*, Brasília, ano 23, Boletim 19, p. 10-20, out. 2013.

CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa. [A implementação do orçamento por resultados no âmbito do executivo federal: um estudo de caso](#). 2006. 173f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Instituto de Ciência Política. Universidade de Brasília. Brasília.

CORE, Fabiano Garcia. [Reformas orçamentárias no Brasil: uma trajetória de tradição e formalismo na alocação dos recursos públicos](#). In: IX CONGRESO INTERNACIONAL DEL CLAD SOBRE LA REFORMA DEL ESTADO Y DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, 2004, Madrid. Anais: IX Congreso CLAD. Madrid: CLAD, 2004, p. 1-14.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

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

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2014.

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

MILIONI, Karoline Cristina; BEHR, Ariel; GOULART, Jeferson Luís Lopes. [Análise do processo de elaboração da proposta de Lei Orçamentária Anual em uma Instituição Pública Federal de Ensino Superior](#). *GUAL*, Florianópolis, v. 8, n. 4, p. 164-188, 2015.

ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade do setor público*. São Paulo: Atlas, 2011.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, Valter Afonso. [As tipologias, variações e características da pesquisa de marketing](#). *Revista da FAE*, Curitiba, v. 5, n. 1, p. 61-70, jan./abr. 2002.