



XIV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE GESTÃO UNIVERSITÁRIA – CIGU

A Gestão do Conhecimento e os Novos Modelos de Universidade

Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
3, 4 e 5 de dezembro de 2014.

ISBN: 978-85-68618-00-4

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA: UM ESTUDO SOBRE A INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS DO NORDESTE

Clariovaldo Enias Tavares da Silva
Universidade Federal de Pernambuco
enisilvamadalena@hotmail.com

Thiago José Galvão das Neves
Universidade Federal de Pernambuco
thiago.neves@ufpe.br

Jansen Dodo da Silva Campos
Universidade Federal de Pernambuco
jansencampos@hotmail.com

Ana Lúcia Fontes de Souza Vasconcelos
Universidade Federal de Pernambuco
anafontes_ufpe@yahoo.com.br

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo verificar se houve modificação na situação dos restos a pagar nas Universidades Federais do Nordeste com o advento do decreto nº 7654 de 23 de dezembro de 2011. Para tanto, analisou-se a execução orçamentária em catorze universidades de nordeste, por meio das informações disponibilizadas no site de Tribunal de Contas da União (TCU) e do Senado Federal (SIGA Brasil). O levantamento de dados foi feito através da pesquisa documental e a análise foi realizada por meio de software estatístico *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), utilizando-se dos testes de *Shapiro-Wilk e Wilcoxon*, media e desvio padrão, com 5% de significância. Conclui-se que não houve diferenças estatísticas entre o antes e o depois do decreto em relação ao percentual de restos a pagar sobre o montante empenhado pelas IFES ($p=0,551$). Contudo, em relação às despesas de capital, foram constatadas diferenças estatisticamente significantes entre o percentual médio empenhado/autorizado antes do decreto com o depois do decreto ($p=0,006$), ou seja, as IFES passaram a empenhar menos depois do decreto, sendo estas as que mais contribuíram para inscrição de restos a pagar. Já quanto às despesas correntes, não houve diferenças estatisticamente significantes entre as IFES antes e depois do decreto. Ressalta-se ainda que houve um pequeno aumento em relação aos restos a pagar nas despesas com pessoal para as IFES com menos orçamento.

Palavras-chave: Execução orçamentária. Restos a pagar, Universidades federais.

1. INTRODUÇÃO

A reforma e modernização do Estado Brasileiro, na década de 90 do século XX, trazem algumas modificações para o setor público, dentre elas, podemos destacar as exigências das políticas educacionais, que propõem novos modelos de gestão para enfrentar a crise educacional e a implementação de sistemas de avaliação (XAVIER e DEITOS; 2006). Nota-se que a Constituição Federal de 1988, no seu art. 205, assegurou que a educação é um direito de todos, sendo dever do Estado e da família promover e incentivar a colaboração da sociedade, visando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

A Lei de Diretrizes e Bases da educação nacional (LDB), referindo no seu artigo (54) diz que: “as universidades mantidas pelo Poder Público gozarão, na forma da lei, de Estatuto Jurídico especial para atender às peculiaridades de sua estrutura, organização e financiamento pelo Poder Público”. E, no artigo seguinte (55), é destacado que caberá “à União assegurar, anualmente, em seu Orçamento Geral, recursos suficientes para a manutenção e desenvolvimento das instituições de educação superior por ela mantidas” (LDB, 1996).

As atividades financeiras do Ensino Superior Público Brasileiro (em suas esferas federais, estaduais e municipais) dependem principalmente das verbas do poder público via orçamento, para sua manutenção, já que nelas o ensino é gratuito e somente cerca de 3,5% do orçamento global é constituído por recursos por elas diretamente arrecadados (SOARES, 2001).

Nos anos de 1998 e 2000, o processo de planejamento do orçamento brasileiro passou por uma reformulação com a introdução de novos conceitos e classificações, com objetivo de possibilitar as avaliações quantitativas e qualitativas dos resultados das ações do governo. (GIACOMONI, 2003).

As Universidades Federais, como sendo as autarquias vinculadas ao Ministério da Educação, não fogem à regra das demais instituições públicas quanto à necessidade de adequação a um novo modelo de gerenciamento, pois como descreve Neves (2013, p.14),

Elas têm um papel importante na formação de profissionais qualificados e com análise crítica, que podem modificar uma realidade social. Para tanto, também devem buscar acompanhar a mudança de uma cultura burocrática para uma gerencial e utilizar os novos instrumentos de gestão pública.

Quando se fala em controle de recursos públicos, se pensa imediatamente em prestação de contas, responsabilização do poder público, transparência e *accountability*, que devem ser acompanhados por um sistema eficiente de contabilidade. Segundo Lei n.º 4.320/64 (art. 83) constata-se que esta define o objetivo da contabilidade pública como de: “evidenciar perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. E, uma das formas da informação contábil é ser útil ao processo de controle, utilizando-a como meio de verificação, uma vez que a administração necessita avaliar periodicamente a qualidade dos serviços prestados por seus empregados (FARBER e SEGRET, 2006).

Decorrente da necessidade de estabelecer mais controle dos Recursos Públicos, o decreto n.º 7654, de 23 de dezembro de 2011, alterou o decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, o que, por seu turno, atualiza e consolida a legislação pertinente, e dá outras providências. O artigo 68 passou a vigorar de seguinte forma: § 2º Os restos a pagar inscritos na condição de não processados e não liquidados posteriormente terão validade até 30 de junho do segundo ano

subseqüente ao de sua inscrição. No § 5º, aporta que para fins de cumprimento do disposto no § 2º, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda efetuará, na data prevista no referido parágrafo, o bloqueio dos saldos dos restos a pagar não processados e não liquidados, em conta contábil específica no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

Nesse contexto, surge a indagação a ser investigada: Houve modificação na situação dos restos a pagar nas Universidades Federais do Nordeste com o advento do decreto nº 7654 de 23 de dezembro de 2011?

Dessa forma, tornou-se objetivo principal desta pesquisa a verificação da modificação na situação em restos a pagar nas Universidades Federais do nordeste com o advento do decreto nº 7654 de 23 de dezembro de 2011.

Esse objetivo pode ser desmembrado nos seguintes tópicos: a) Comparar as Universidades Federais de Nordeste, em termos quantitativos, no que se refere à execução orçamentária das despesas. b) Levantar a situação de restos a pagar das universidades antes e depois do advento do decreto nº 7654 de 23 de dezembro de 2011; c) Identificar as categorias econômicas de despesas que mais contribui para inscrição de restos a pagar.

Portanto, justifica-se esta pesquisa tendo em vista a importância social e econômica da execução das despesas orçamentária de maneira eficiente e transparente que atenda as exigências da Controladoria Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU). Além das necessidades essenciais da sociedade, bem como a relevância da mesma para a constituição de uma boa gestão pública, possibilitando assim a melhoria na educação.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Relevância de Informação Contábil nas Entidades Públicas

Fornecer a informação é objetivo principal da contabilidade de acordo com Iudicibus *apud* Slomski (2010, p. 28) “o objetivo principal da contabilidade (e de relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”. Assim, o seu objeto de estudo é o patrimônio público. Contudo não se limita a isto, ou seja, não está interessada somente no patrimônio e suas variações, mas também na elaboração do orçamento e em sua execução, previsão e arrecadação da receita, bem como na fixação e a execução da despesa e na prestação de contas, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada a Setor Público NBCT, 16.1, vê-se que:

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

Ao analisar a Lei n.º 4.320/64 (art. 83), constata-se que esta define o objetivo da contabilidade pública como de: “evidenciar perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. Nota-se que a Contabilidade Pública além de registrar todos os fatos contábeis que alteram o patrimônio público, registra também todos os atos potenciais praticados pelos administradores que poderão alterar qualitativamente ou quantitativamente o patrimônio.

Desta forma, seu campo de aplicação abrangerá todos os órgãos, pessoas jurídicas de direito público ou privado, a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, assim como os seus fundos, as suas autarquias e as fundações que guardem ou usem o dinheiro público para a realização de suas atividades. Para tal, a contabilidade busca então explicar de forma integrada os efeitos das ações de governo no patrimônio e nas finanças públicas, bem como o reflexo nos resultados do atendimento às demandas sociais. (CASTRO e CARCIA, 2008).

A função social da contabilidade conforme NBCT 16.1 “deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social”. No aparelho do estado, a função da contabilidade é indispensável para que haja efetividade no controle da execução orçamentária e financeira. Tal controle faz-se necessário em vista da importância de prestar as informações que representam à realidade econômica (prestação de contas com transparência) do conjunto dos órgãos e entidades públicas, levada o efeito por meio da atividade financeira do estado. (SILVA *apud* CRUZ 2008, p.08). Por isto, a finalidade de contabilidade consiste em fornecer as informações de qualidade aos seus usuários por meio de evidenciação da situação patrimonial, econômico e financeiro Para Cruz (2008, p. 08)

A contabilidade constitui uma área do conhecimento que possui prerrogativas para fornecer informações tempestivas e fidedignas acerca da atuação governamental, configuradas através do orçamento, partindo-se da premissa que a linguagem orçamentária é essencialmente contábil.

A informação contábil permite aos seus usuários a análise e a tomada de decisões com vistas a melhorar e a controlar as políticas públicas, proporcionando melhor programação dos gastos, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nos seu art.50, inciso III define que: “as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente”. Decorrente disto, o julgamento dos administradores públicos, no que tange à gestão dos recursos, pode realizar-se sob a forma de peça contábil (demonstrações), que devem ser disponibilizadas para a análise dos cidadãos, os quais poderão, inclusive, questionar a sua legitimidade. Com isso, considera-se que as informações geradas pela contabilidade pública constituem elemento fundamental para que os governos apresentem à sociedade a destinação que estão dando aos recursos públicos.

2.2 Prestação de Conta das Universidades Federais

Quando há movimentação de recursos públicos, requer-se que as organizações assumam mais responsabilidades sobre a qualidade de suas ações e do impacto que têm na sociedade. Isso demanda uma prestação de contas acerca da utilização de tais recursos, para a sequência do seu recebimento e, conseqüentemente, do funcionamento das entidades. Por prestação de conta o Conselho Federal de Contabilidade CFC (2008, p.78) define como:

Conjunto de documentos e informações disponibilizados pelos dirigentes das entidades aos órgãos interessados e autoridades, de forma a possibilitar a apreciação, conhecimento e julgamento das contas e da gestão dos administradores das entidades, segundo as competências de cada órgão e autoridade, na periodicidade estabelecida no estatuto social ou na lei.

O agente público é mero gestor do recurso, pois, como tal, o dinheiro utilizado não lhe pertence, sendo dever do mesmo informar ao povo a maneira como os recursos a este destinado foram empregados durante o exercício para qual foi legalmente autorizado a sua

utilização. Consta no Código Civil (1973), artigo 914, que a ação de prestação de contas competirá a quem tivero direito de exigir-las ea obrigação de prestá-las.

O Tribunal de Contas da União (TCU, 2008) trata a prestação de contas como uma obrigação social e pública de prestar informações sobre algo, pelo qual se é responsável e afirma que a ela é a base da transparência e do controle social. Assim, a prestação de contas constituiu um importante instrumento de transparência no processo da gestão dos gestores públicos, esse ato nada mais édo que um relatório elaborado por um administrador público. Já que, todos aqueles que receberam os valores que lhes foram confiados são obrigados por comprovar ao órgão competente o uso, o emprego ou a movimentação destes bens.

O Art. 70 da Constituição Federal de 1988, em seu parágrafo único, define que “prestarão contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. Dessa forma, as Universidades Públicas Federais, com administração própria que recebem os recursos públicos para implementação das suas ações, deverão prestar contas ao órgão de controle e da fiscalização, ao Poder Legislativo, o Tribunal de Contas, a Controladoria Geral e à Sociedade.

Tais prestações de contas devem ser realizadas anualmente e tem seu conteúdo orientado por Normas de Execução da Controladoria Geral da União (CGU) e pelo Tribunal de Contas da União (TCU). A sua composição deve abranger o Relatório de Gestão, as Demonstrações Contábeis, o Rol de Responsáveis e o Parecer da Unidade de Auditoria Interna, entre outros documentos. Dentre essas peças, o Relatório de Gestão possui maior destaque, uma vez que contempla todas as informações sobre a execução dos programas e ações sobre responsabilidade dessas instituições, bem como sobre todos os recursos por ela gerenciados ao longo do ano e sua elaboração é obrigatória para todos os entes da Administração Pública Federal, independente de estar obrigada a apresentar suas contas ao TCU.

O relatório de gestão constitui uma Fonte importante de informação tanto para a gestão das IFES como para o controle dos atos e fatos praticados pelos gestores, ressaltando-se que a sua elaboração devem seguir as determinações das Decisões Normativas e Portarias do TCU emitidas anualmente. Nesses normativos, após o exercício base de 2009, foi determinado aos gestores que quando da elaboração de seus Relatórios de Gestão efetuassem uma análise crítica da execução de cada programa orçamentário, informado os eventos negativos e positivos que facilitaram ou dificultaram sua execução.

Pode-se dizer que o mais perfeito instrumento para a transparência da Administração Pública é a Prestação de Contas dos atos por ela praticados. O que não significa que apenasaquilo que a esse título é remetido aos Tribunais de Contas ao fim de cada exercício, mas sim, a demonstração correta e sincera, a qualquer época, do que a administração vem fazendo em prol da sociedade, o que vem a fortalecer não apenas a democracia, mas também combate a corrupção, como se refere o Portal da Transparência.

2.3 Execução Orçamentária

O Orçamento Público tem característica diferente dos demais orçamentos por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro e administrativo. A reformulação, em sua essência, exigia que os orçamentos públicos devessem constituir-se em instrumentos de administração, de forma que auxiliassem o Poder Executivo nas varias etapas do processo administrativo, como o planejamento, execução e

controle (GIACOMONI 2009). Assim sendo, o orçamento é uma ferramenta legal de planejamento, que contém as discriminações da previsão de receitas e a estimativa de despesas a serem realizadas por um Governo em um determinado exercício, objetivando a execução de seus programas (geralmente compreendido por um ano).

Como se trata de um documento com característica diversificada a sua elaboração exige a observância de certos princípios como constam na Lei nº 4.320/64 princípio da unidade, universalidade, do orçamento bruto, periodicidade, da não afetação das receitas, especialização, exclusividade e do equilíbrio. Era preciso, que antes de fixar despesas ou prever as receitas a distribuir, saber quais as reais deficiências e as necessidades sociais, além de categorizar as ações necessárias visando à correção ou minimização dos problemas para tal que o Decreto-Lei nº 200/67 criou o chamado orçamento programa que consagrou a interação entre planejamento e o orçamento público.

No orçamento brasileiro as ações que integram os programas orçamentários delimitam quais despesas podem ser executadas em cada parcela do orçamento. De acordo com a Lei 4.320/64, a execução dessas despesas deve ocorrer em três fases, quais sejam: o empenho, a liquidação e o pagamento. Em seu Art. 58, essa Lei descreve empenho como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

No que concerne à liquidação, esta consiste na segunda fase da despesa pública. Ela representa a verificação do direito adquirido pelo credor após a comprovação do fornecimento do material ou da prestação do serviço, conforme previsto no Art.63 da Lei 4.320/64. A última fase da despesa, o pagamento, encontra-se prevista no Art.64 da Lei 4.320/64 e representa a transferência para o fornecedor dos recursos financeiros como forma de pagamento pelo material fornecido ou serviço prestado. A não realização dessa fase da despesa dentro do exercício em que ela foi empenhada é a responsável pelo surgimento dos restos a pagar, que podem se dividir, conforme previsto no Parágrafo Único do Art.92 dessa Lei, em Processados e Não Processados. Estes quando não há a entrega do bem ou a prestação do serviço. Já naquele, houve a liquidação da despesa, mas resta ainda o seu pagamento pelo governo.

As novas determinações do governo federal contidas no Decreto 7654/2011 de 23 de dezembro de 2011 não só aumentaram em seis meses o prazo de validade dos restos a pagar não processados, como também possibilitou exceções ao cancelamento de determinadas despesas após essa data, conforme pode ser observado em seus § 3º e § 4º

§ 3º Permanecem válidos, após a data estabelecida no § 2º, os restos a pagar não processados que:

I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º; ou

II - sejam relativos às despesas:

a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;

b) do Ministério da Saúde; ou

c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

§ 4º Considera-se como execução iniciada para efeito do inciso I do § 3º:

I - nos casos de aquisição de bens, a despesa verificada pela quantidade parcial entregue, atestada e aferida; e

II - nos casos de realização de serviços e obras, a despesa verificada pela realização parcial com a medição correspondente atestada e aferida.

Ressaltando-se que cada órgão federal é beneficiado com orçamento próprio, para que possa desenvolver aquelas atividades relacionadas à sua área de atuação, uma vez que todos os programas desenvolvidos pelo Governo estão organizados por assuntos correspondentes

aos ministérios. Nessa ordem o novo decreto cria um cerco para os gestores forjando eles eficácia e eficiência nas suas execuções orçamentárias, pois quando existem recursos para um determinado fim deveriam ser aplicá-los nestes.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em consonância com os objetivos traçados, a pesquisa foi descritiva, adotando o entendimento de Lakatos (2011, p. 6), quando diz que esta aborda quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais objetivando o seu funcionamento no presente.

O levantamento dos dados foi feitos através da pesquisa documental. As informações sobre a execução orçamentária foram consultadas no *site* do Senado Federal e do Tribunal de Contas da União. Os dados coletados foram submetidos a uma pesquisa que objetiva descrever as características de determinado fenômeno ou população, correlacionar fatos fenômenos (variáveis) sem, no entanto, manipulá-los (MARION, 2002).

Para atingir os propósitos desta pesquisa foi utilizada a Microsoft Excel para tabulação dos dados e para análise dos dados foi usado o software estatístico *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS), foram usado os testes de *Shapiro-Wilk e Wilcoxon*, media e desvio padrão, com 5% de significância.

Outro procedimento metódico a ser adotado no estudo é da ordem dedutiva “que tem o objetivo explicar o conteúdo das premissas, por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular”, diz (SILVA 2001), pois o estudo em questão propende verificar se houve modificação na situação em restos a pagar nas Universidades Federais do nordeste com o advento do decreto nº 7654 de 23 de dezembro de 2011.

3.1 Delimitação da Pesquisa

Existem dezoito Universidades Federais no Nordeste do país, mas para atender aos propósitos desta pesquisa foram escolhidas quatorze, que possuem as informações dos quatro anos a serem analisados. A pesquisa analisou a execução orçamentária das universidades numa faixa de quatro (4) anos compreendidos entre 2010 a 2013, observando todas as mudanças ocorridas nesse espaço temporal e realizando todas as análises à luz da literatura estudada.

SIGLA DA UNIVERSIDADE	UNIVERSIDADE
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi Árido
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPI	Fundação Universidade Federal do Piauí
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFS	Fundação Universidade Federal de Sergipe
UNIVASF	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco

UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFMA	Fundação Universidade Federal de Maranhão
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande
UFC	Universidade Federal de Ceara

Quadro 1: Lista das Universidades analisadas

Fonte: Disponível em: http://pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_universidades_federais_do_Brasil. Acesso em: 01/09/2014

3.2 ANÁLISE DOS DADOS

Os dados foram digitados no Excel e a análise estatística foi realizada pelo software estatístico SPSS versão 20. Os dados foram analisados primeiramente para detectar a normalidade pelo teste de *Shapiro-Wilk*, como eles não atingiram a normalidade, a análise foi realizada por meio de métodos não-paramétricos. Foi utilizado o teste de *Wilcoxon* para comparar o percentual antes e depois do decreto do Empenhado em relação ao Autorizado e do Resto a pagar em relação ao empenhado. Os dados foram expressos em média \pm desvio padrão. Foram adotados 5% de significância.

4. RESULTADOS

As quatorze IFES foram escolhidas para presente trabalho, por serem entidades públicas que recebem recursos federais e, por conseguinte têm a obrigatoriedade não só de prestar conta, mas sim de executar os recursos recebidos de forma eficiente e que atende as necessidades sócias. O gráfico que se segue mostra valores dos restos a pagar das IFES de 2010 a 2013. Nele, pode-se constatar ainda de que não houve melhora na situação de restos a pagar dessas universidades antes e depois do decreto.

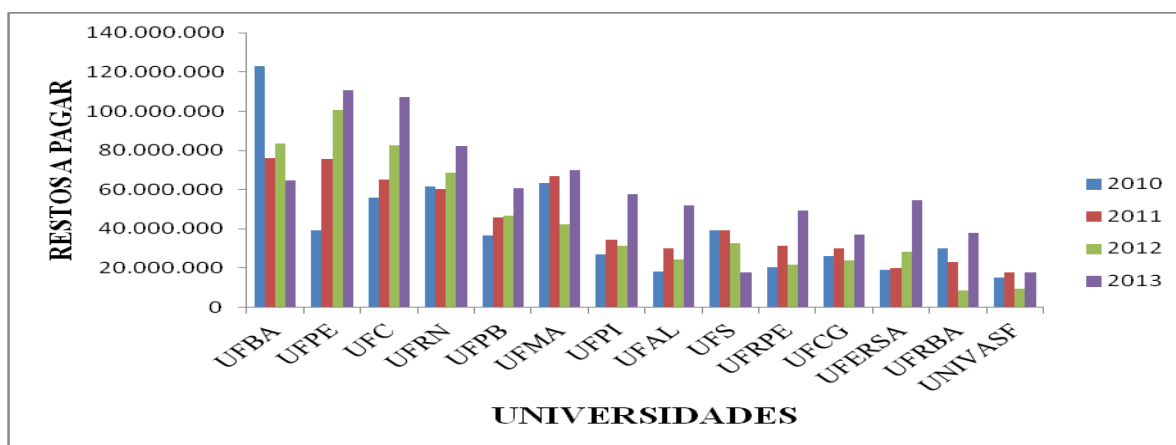


Gráfico 01- Análise descritiva situação de restos a pagar das IFES de 2010 a 2013

Fonte: elaborado pelos autores.

O gráfico 02 demonstra que as quatorze IFES do estado do Nordeste receberam orçamentos proporcionais a sua população, caracterizando-se em três faixas de orçamento, conforme demonstrado a seguir:

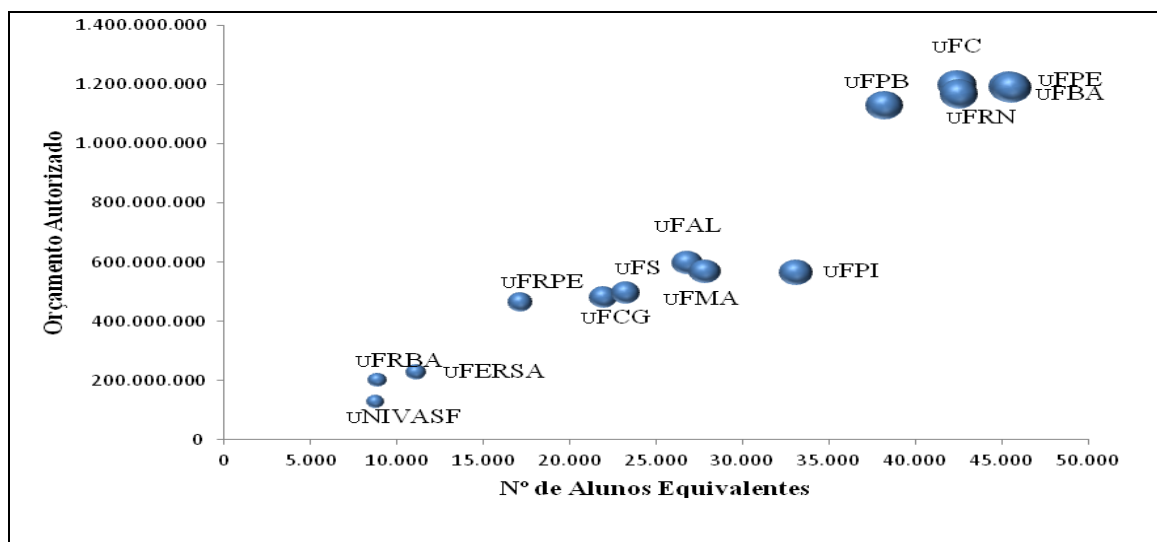


Gráfico 02: distribuição das IFES por valor do orçamento autorizado em 2013 segundo o número o número de alunos equivalentes.

Fonte: elaborado pelos autores.

Segundo a tabela 01 a seguir, em relação às despesas de capital foram constatadas diferenças estatisticamente significantes entre o percentual médio empenhado/autorizado antes do decreto com o depois do decreto $p=0,006$ através do teste de *Wilcoxon* para amostras pareadas, destacando as IFES dos grupos de orçamento acima de um bilhão UFBA com 91,7% antes do decreto para 64,7% depois do decreto, UFPE de 64,8% para 44,7% depois do decreto, ou seja, o percentual médio desta faixa de orçamento passou a empenhar menos após o decreto.

Na faixa de orçamento entre 400 as 900 milhões, destacam-se a UFRPE que passou de 95,2% para 44,8% do empenhado/autorizado e a UFS teve um pequeno aumento de 51,1% para 66,6%, já as IFES com faixa de orçamento de menos de 400 milhões a UFRSA, UFRBA e UNIVASF passagem da média acima dos 90% para em torno de 70% do empenhado/autorizado. Quanto ao resto a pagar não houve diferenças estatisticamente do antes com o depois do decreto $p=0,551$.

Tabela 01 - Comparativo entre os percentuais de Empenhado sobre os Autorizados e percentuais do resto a pagar sobre o empenhado antes e depois do decreto segundo as faixas de orçamento, IFES e o tipo de despesa.

Faixa de Orçamento	IFES	Tipo Despesa	%Empenhado/Autorizado Antes Decreto	%Empenhado/Autorizado Depois Decreto	%Resto a pagar/Empenha do Antes Decreto	%Resto a pagar/Empenha do Depois Decreto
Acima de 1Bilhao	UFBA	Capital	91,7 ± 2,3	64,7 ± 18,1	82,7 ± 4,2	80,2 ± 9,5
	UFPB	Capital	98,9 ± 1,4	85,5 ± 5,9	76,0 ± 5,2	80,0 ± 18,1
	UFRN	Capital	98,6 ± 2,0	73,0 ± 1,4	64,6 ± 1,3	69,5 ± 1,2
	UFC	Capital	83,4 ± 1,6	73,2 ± 4,7	69,1 ± 2,4	89,7 ± 0,7
	UFPE	Capital	64,8 ± 1,4	44,7 ± 5,0	77,2 ± 6,6	83,0 ± 5,2
Entre 400 a 900 milhões	UFAL	Capital	89,8 ± 6,7	69,7 ± 32,9	82,8 ± 3,5	86,1 ± 1,4
	UFPI	Capital	74,0 ± 36,6	76,5 ± 13,4	54,8 ± 16,0	75,5 ± 8,1
	UFS	Capital	51,1 ± 15,1	66,6 ± 7,5	78,4 ± 6,1	33,8 ± 37,1
	UFCG	Capital	94,6 ± 1,3	71,9 ± 7,0	74,4 ± 4,0	55,6 ± 1,4
	UFMA	Capital	97,3 ± 3,5	82,8 ± 16,4	72,1 ± 1,2	53,4 ± 4,4
	UFRPE	Capital	95,2 ± 0,6	44,8 ± 10,6	68,3 ± 9,8	87,8 ± 0,9

Menos de 400 milhões	UFERSA	Capital	99,9 ± 0,1	72,8 ± 14,2	79,4 ± 7,0	79,8 ± 8,1
	UFRBA	Capital	92,9 ± 1,2	61,9 ± 24,5	89,2 ± 2,4	66,4 ± 27,2
	UNIVASF	Capital	94,9 ± 3,6	72,3 ± 18,0	66,8 ± 4,5	71,3 ± 6,9

p-valor = 0,006 (%Empenhado/Autorizado antes e depois) e p=0,551 (%Resto a pagar/Empenhado antes e depois decreto)

Fonte: elaborado pelo autor.

Em relação às despesas correntes não houve diferenças estatisticamente significantes entre as IFES ante e depois do decreto para o percentual empenhado/autorizado e como também para o percentual do resto a pagar/Empenhado com p=0,109 e p=180, respectivamente, conforme tabela 02 a seguir:

Tabela 02 - Comparativo entre os percentuais de Empenhado sobre o Autorizado e percentuais do resto a pagar sobre o empenhado antes e depois do decreto segundo as faixas de orçamento, IFES e o tipo de despesa.

Faixa de Orçamento	IFES	Tipo Despesa	%Empenhado/Autorizado Antes Decreto	%Empenhado/Autorizado Depois Decreto	%Resto a pagar/Empenhado do Antes Decreto	%Resto a pagar/Empenhado do Depois Decreto
Acima de 1Bilhao	UFBA	Corrente	94,9 ± 2,4	91,8 ± 2,6	23,0 ± 3,5	19,3 ± 1,9
	UFPB	Corrente	97,0 ± 0,2	93,3 ± 6,3	19,2 ± 2,0	16,7 ± 6,6
	UFRN	Corrente	97,7 ± 1,8	98,3 ± 1,7	10,4 ± 1,1	18,2 ± 1,0
	UFC	Corrente	97,4 ± 2,3	82,7 ± 2,5	15,7 ± 1,0	14,3 ± 2,5
	UFPE	Corrente	82,4 ± 0,5	76,8 ± 0,3	29,5 ± 7,5	38,8 ± 6,3
Entre 400 a 900 milhões	UFAL	Corrente	93,8 ± 3,9	88,2 ± 4,5	9,0 ± 0,2	14,2 ± 1,8
	UFPI	Corrente	95,1 ± 2,7	89,4 ± 1,3	25,4 ± 4,7	21,7 ± 6,1
	UFS	Corrente	87,4 ± 0,1	86,0 ± 3,3	16,3 ± 7,0	13,7 ± 5,9
	UFCE	Corrente	96,8 ± 2,5	91,2 ± 3,1	14,4 ± 1,2	13,0 ± 2,1
	UFMA	Corrente	95,7 ± 1,3	90,3 ± 0,8	41,9 ± 1,9	23,4 ± 1,0
	UFRPE	Corrente	87,3 ± 7,1	85,8 ± 1,9	20,8 ± 0,2	22,7 ± 3,7
Menos de 400 milhões	UFERSA	Corrente	96,4 ± 2,4	99,0 ± 0,2	17,7 ± 7,5	29,4 ± 0,5
	UFRBA	Corrente	94,6 ± 1,7	93,1 ± 3,3	11,1 ± 6,0	14,8 ± 5,4
	UNIVASF	Corrente	96,2 ± 2,5	92,4 ± 4,1	17,6 ± 2,2	18,7 ± 1,3

p-valor = 0,109 (Empenhado/Autorizado) e p=0,180 (%Resto a pagar/Empenhado antes e depois decreto)

Fonte: elaborado pelo autor.

De acordo com a tabela 03, em relação às despesas de pessoal foram constatadas diferenças estatisticamente significantes entre o percentual médio empenhado/autorizado antes do decreto com o depois do decreto p=0,002 através do teste de *Wilcoxon* para amostras pareadas, apesar de o percentual ficar acima dos 97%, houve uma pequena redução significativa após o decreto, ou seja, o percentual médio desta passou a empenhar um pouco menos após o decreto. Quanto ao resto a pagar houve diferenças estatisticamente do antes com o depois do decreto p=0,023, destaca-se a UFBA que tinha uma média de 4,3% de resto a pagar passou para 0%, a UFC passou de 0,1% para 1,2% e a UFAL de 0% para 1,2%, A UFPI de 0% para 0,4%, a UFCE de 0% para 1,9%, UFMA de 0% para 1,5%, UFRPE de 0% para 0,7%, a UFERSA de 0% para 0,6% e UFRBA de 0% para 0,8%, ou seja, as IFES com menos orçamento apresentaram uma piora em relação as despesas com pessoal depois do decreto.

Tabela 03 - Comparativo entre os percentuais de Empenhado sobre o Autorizado e percentuais do resto a pagar sobre o empenhado antes e depois do decreto segundo as faixas de orçamento, IFES e o tipo de despesa.

Faixa de Orçamento	IFES	Tipo Despesa	%Empenhado/Autorizado Antes	%Empenhado/Autorizado Depois	%Resto a pagar/Empenhado	%Resto a pagar/Empenhado
--------------------	------	--------------	-----------------------------	------------------------------	--------------------------	--------------------------

			Decreto	Decreto	do Antes Decreto	do Depois Decreto
Acima de 1Bilhao	UFBA	Pessoal	98,3 ± 0,4	98,7 ± 1,4	4,3 ± 5,4	0,0 ± 0,0
	UFPB	Pessoal	99,5 ± 0,1	99,1 ± 0,2	0,0 ± 0,0	0,0 ± 0,0
	UFRN	Pessoal	99,5 ± 0,1	98,5 ± 0,2	0,0 ± 0,0	0,1 ± 0,1
	UFC	Pessoal	98,5 ± 0,8	97,8 ± 1,1	0,1 ± 0,1	1,2 ± 1,7
	UFPE	Pessoal	99,6 ± 0,2	99,4 ± 0,2	0,0 ± 0,0	0,0 ± 0,0
Entre 400 a 900 milhões	UFAL	Pessoal	99,1 ± 0,0	97,2 ± 1,4	0,0 ± 0,0	1,2 ± 1,6
	UFPI	Pessoal	99,5 ± 0,0	99,0 ± 1,2	0,0 ± 0,0	0,4 ± 0,5
	UFS	Pessoal	99,2 ± 0,0	98,4 ± 0,2	0,0 ± 0,0	0,0 ± 0,0
	UFCEG	Pessoal	99,7 ± 0,2	98,3 ± 1,1	0,0 ± 0,0	1,9 ± 2,6
	UFMA	Pessoal	99,2 ± 0,3	97,9 ± 2,5	0,0 ± 0,0	1,5 ± 2,2
	UFRPE	Pessoal	99,2 ± 0,4	99,1 ± 0,1	0,3 ± 0,4	0,7 ± 0,9
Menos de 400 milhões	UFERSA	Pessoal	98,2 ± 0,9	97,4 ± 0,9	0,0 ± 0,0	0,6 ± 0,9
	UFRBA	Pessoal	98,8 ± 1,4	98,1 ± 0,4	0,0 ± 0,0	0,8 ± 1,1
	UNIVASF	Pessoal	99,2 ± 0,8	98,0 ± 0,9	0,0 ± 0,0	0,0 ± 0,0

p-valor = 0,002Empenhado/Autorizado e p=0,023 (%Resto a pagar/Empenhado antes e depois decreto)

Fonte: elaborado pelo autor.

5. CONCLUSÃO

O estudo objetivou Verificar se houve modificação na situação em restos a pagar nas Universidades Federais do nordeste com o advento do decreto nº 7654, de 23 de dezembro de 2011. Com base nos estudos realizados, Conclui-se que não houve diferenças estatísticas entre o antes e o depois do decreto em relação ao percentual de restos a pagar sobre o montante empenhado pelas IFES (p=0,551). E que as despesas que mais contribui para inscrição de restos a pagar são as despesas de capital. Já quanto às despesas correntes, não houve diferenças estatisticamente significantes entre as IFES antes e depois do decreto para o percentual empenhado/autorizado, nem para o percentual do resto a pagar/Empenhado com p=0,109 e p=180, respectivamente

Observou-se que existem diferenças estatisticamente significantes em relação às despesas de capital entre o percentual médio empenhado/autorizado antes do decreto com o depois do decreto p=0,006, destacando as IFES dos grupos de orçamento acima de 1 bilhão que o percentual médio desta faixa de orçamento passou a ser empenhar menos após o decreto. Na faixa de orçamento entre 400 as 900 milhões, destaca-se a UFS que teve um aumento de 51,1% para 66,6%, já as IFES com faixa de orçamento de menos de 400 milhões passaram da média acima dos 90% para em torno de 70% do empenhado/autorizado.

No que concernem, as despesas no grupo despesas de pessoal foram constatadas diferenças estatisticamente significantes entre o percentual médio empenhado/autorizado antes do decreto com o depois do decreto, ou seja, o percentual médio desta passou a empenhar um pouco menos após o decreto, no que tange ao restos a pagar houve diferenças estatisticamente do antes com o depois do decreto destacando-se as IFES com menos orçamento que apresentaram um pequeno aumento em relação aos restos a pagar nas despesas com pessoal depois do decreto.

Para estudos futuros, observou-se a necessidade de verificar as causas da alta percentagem de restos a pagar nas IFES do nordeste.

6. REFERENCIAS

BRASIL. DECRETO Nº 7.654, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2011. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7654.htm. Acesso em: 18/11/13.

_____. **DECRETO-LEI Nº 200, DE 25 DE FEVEREIRO DE 1967.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>.

_____. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil.

_____. **LEI Nº 4.320 - DE 17 DE MARÇO DE 1964 - DOU DE 23/3/64** Disponível em <<http://www81.dataprev.gov.br>>. Acesso em 02/06/2013.

_____. **LEI Nº 9.394, DE 20 DE DEZEMBRO DE 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: [://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19394.htm). Acesso em 07/02/2013.

_____. **LEI COMPLEMENTAR Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23/02/2013.

_____. **LEI Nº 5.869, DE 11 DE JANEIRO DE 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869compilada.htm. Acesso em 20/02/2013.

CASTRO Domingos Poubel, GARCIA Leice Maria **Contabilidade Publica no Governo Federal** 2º edição São Paulo Edit. Atlas 2008.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Transferências de Recursos da União.**

Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/publicacoes/CartilhaGestaoRecursosFederais/Arquivos/TransferenciaRecursosUniao.pdf>> acesso em 02/06/2014.

CFC. Manual de Procedimentos Contábeis e Prestação de Contas das entidades de interesse social / 2.ed.reimpr-Brasília: CFC.,2008. Disponível em:

<www.cfc.org.br/uparq/Manual_procedimentos2008.pdf>. Acesso em 06/07/2013.

_____. **NBCT 16.1. RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.128/08.** Disponível em:

<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf>. Acesso em: 02/06/2014.

CRUZ Cláudia Ferreira **Transparência na Elaboração, Execução e Prestação de Contas do Orçamento Municipal: um estudo em um município brasileiro.** Disponível em:

<<http://www.spell.org.br>>. Acesso em: 04/07/2013.

FARBER, J. C.; SEGRETI, J. B. **Contribuição da Contabilidade para a Eficácia da Gestão e Controle de Condomínios.** In: Congresso de Controladoria e contabilidade da USP. Disponível em: <<http://www.congressoeac.localweb.com.br/art62006/401.pdf>>. Acesso em 16/08/2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** São Paulo: Atlas, 2003.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS Maria Eva, Marconi Andrade Marina **Metodologia Científica** 5º Edi. S.P Atlas 2011.

MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo: Atlas, 2002.

Neves, Thiago José Galvão das **Um estudo de variáveis que impactam a execução física e orçamentária dos programas das universidades federais brasileiras**. Dissertação (mestrado ciências contábeis) Universidade Federal de Pernambuco, Recife: 2013.

PRADO, O.; et al. Discursos, prestação de contas e responsabilização democrática nas reformas da gestão pública. In: EnANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro, 2007. Promulgada em 5 de outubro de 1988.

SILVAEdna Lúcia da, EsteraMuszkat Menezes **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação** Florianópolis 2001. disponível em :<<http://projetos.inf.ufsc.br>>. Acesso 15/05/2013.

SLOMSKI Valmor **Manual de Contabilidade Publica** 2º edição São Paulo Edit. Atlas 2010.

SOARES Thiago Coelho, SERRA Fernando Antônio Ribeiro **correlação entre valor repassado pelo estado e conceito capes nas universidades federais brasileiras** Disponível em <<http://www.inpeau.ufsc.br>> , acesso em 25/05/2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO Decisão Normativa TCU nº 100/2009, de 7 de outubro de 2009. Brasília, 2009.

XAVIER, M. E. S. P.; DEITOS, R. A. Estado e Política Educacional no Brasil. In: DEITOS, R. A; RODRIGUES, R. M. (Orgs.). **Estado, Desenvolvimento, Democracia & Políticas Sociais**. Cascavel: Edunioeste, 2006.