



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**THAÍS FRISSO MIRAS**

INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS NOS CANCELAMENTOS DE  
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO PODER EXECUTIVO DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

RIO DE JANEIRO

2024

Thaís Frisso Miras

INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS NOS CANCELAMENTOS DE  
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO PODER EXECUTIVO DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Dissertação de Mestrado apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em Ciências  
Contábeis, Universidade Federal do Rio de  
Janeiro, como requisitos parciais à obtenção do  
título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Carla Macedo Velloso  
dos Santos

Coorientador: Prof. Dr. José Francisco Moreira  
Pessanha

Rio de Janeiro

2024

## FICHA CATALOGRÁFICA

### CIP - Catalogação na Publicação

M672i MIRAS, THAIS FRISSO  
Influência de fatores contingenciais nos  
Cancelamentos de restos a pagar não processados do  
Poder Executivo da Administração Pública Federal /  
THAIS FRISSO MIRAS. -- Rio de Janeiro, 2024.  
99 f.

Orientadora: Carla Macedo Velloso dos Santos.  
Coorientadora: José Francisco Moreira Pessanha.  
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do  
Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis,  
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis,  
2024.

1. Contabilidade Pública. 2. Universidade  
Federal do Rio de Janeiro. I. Santos, Carla Macedo  
Velloso dos , orient. II. Pessanha, José Francisco  
Moreira , coorient. III. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

Thaís Frisso Miras

INFLUÊNCIA DE FATORES CONTINGENCIAIS NOS CANCELAMENTOS DE  
RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DO PODER EXECUTIVO DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

Dissertação de Mestrado apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em Ciências  
Contábeis, Universidade Federal do Rio de  
Janeiro, como requisitos parciais à obtenção do  
título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em:

Rio de Janeiro, 25 de março de 2024.

---

Prof. Dr. Thiago de Abreu Costa – Presidente  
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

---

Prof. Dr. José Francisco Moreira Pessanha - Coorientador  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ)

---

Prof. Dr. Josedilton Alves Diniz – Membro Externo  
Universidade Federal da Paraíba (UFPB)

## RESUMO

MIRAS, Thaís Frisso. **Influência de fatores contingenciais nos cancelamentos de restos a pagar não processados do poder executivo da administração pública federal.** Rio de Janeiro, 2024. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

O Estado brasileiro vivenciou os últimos 10 anos períodos de altas e baixas com o surgimento de fatores contingentes oriundos de um contexto político-econômico, regulamentar e social-sanitário. Neste ambiente, encontram-se as organizações públicas, que são instituições utilizadas como uma via para aplicação das políticas públicas e que desempenham as atividades do Estado. No intuito de entender o relacionamento dos fatores contingenciais nas instituições públicas do Brasil, este estudo tem o objetivo de analisar as possíveis influências da Crise 2015-2016, do Decreto 9.428/2018 e da Pandemia da Covid-19 nos cancelamentos de restos a pagar não processados do Poder Executivo da Administração Pública Federal à luz da Teoria da Contingência. Cancelar restos a pagar não processados significa frustração do crédito e da dotação orçamentária, perda da oportunidade de aplicação em políticas públicas, que se traduz em prejuízo para a sociedade. A população alvo foi de 135 Organizações Militares integrantes da Marinha do Brasil, no período de 2014 a 2021. A Teoria da Contingência foi empregada como suporte teórico para utilização das variáveis contingenciais de interesse deste estudo. Sendo utilizada pesquisa documental e quantitativa, o estudo envolveu análises descritivas, teste qui-quadrado e ajuste de um modelo de regressão logística para dados em painel com o objetivo de avaliar o efeito dos fatores contingentes sobre o cancelamento desses restos a pagar. Os resultados apontaram que estatisticamente a Crise 2015-2016 não contribuiu para aumentar a probabilidade de cancelamentos de restos a pagar não processados na Administração Pública Federal, no entanto, o Decreto 9.428/2018 e a Pandemia da Covid-19 contribuíram para o aumento da probabilidade dos cancelamentos de restos a pagar não processados. Por conseguinte, este estudo concluiu que o surgimento de novos fatores contingentes de ambiente, derivados de um contexto regulamentar e social-sanitário, podem ter impactos em cancelamentos de restos a pagar não processados na Administração Pública Federal em futuros exercícios financeiros.

**Palavras-chave:** Cancelamento de restos a pagar; fatores contingentes; administração pública, regressão logística para dados em painel.

## ABSTRACT

MIRAS, Thaís Frisso. **Influência de fatores contingenciais nos cancelamentos de restos a pagar não processados do poder executivo da administração pública federal.** Rio de Janeiro, 2024. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2024.

The Brazilian State has experienced periods of ups and downs over the last 10 years with the emergence of contingent factors arising from a political-economic, regulatory and social-health context. In this environment, there are public organizations, which are institutions used as a means of implementing public policies and which carry out State activities. In order to understand the relationship between contingency factors in public institutions in Brazil, this study aims to analyze the possible influences of the 2015-2016 Crisis, Decree 9,428/2018 and the Covid-19 Pandemic on cancellations of unpaid balances processed by the Executive Branch of the Federal Public Administration in light of the Contingency Theory. Canceling unprocessed unpaid balances means frustration of credit and budget allocation, loss of opportunity for application in public policies, which translates into harm for society. The target population was 135 Military Organizations that are part of the Brazilian Navy, from 2014 to 2021. Contingency Theory was used as theoretical support for the use of the contingency variables of interest in this study. Using documentary and quantitative research, the study involved descriptive analyses, chi-square test and adjustment of a logistic regression model for panel data with the objective of evaluating the effect of contingent factors on the cancellation of these remaining payments. The results showed that statistically the 2015-2016 Crisis did not contribute to increasing the probability of cancellations of unprocessed unpaid balances in the Federal Public Administration, however, Decree 9,428/2018 and the Covid-19 Pandemic contributed to an increase in the probability cancellations of unprocessed unpaid balances. Therefore, this study concluded that the emergence of new contingent environmental factors, derived from a regulatory and social-sanitary context, may have an impact on cancellations of unprocessed unpaid balances in the Federal Public Administration in future financial years.

**Keywords:** Cancellation of outstanding payments; contingent factors; public administration; logistic regression for panel data.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E QUESTÃO DE PESQUISA	1
1.2	OBJETIVO DO ESTUDO	4
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	4
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	5
<b>2</b>	<b>REVISÃO DE LITERATURA</b>	<b>7</b>
2.1	TEORIA DA CONTINGÊNCIA	7
2.1.1	Reflexão Teórica	7
2.1.2	Estudos anteriores relacionados à Teoria da Contingência	11
2.2	ORÇAMENTO E DESPESA PÚBLICA	13
2.3	RESTOS A PAGAR	21
2.3.1	Base legal	21
2.3.2	Restos a pagar em números	25
2.3.3	Orçamento Paralelo	28
2.3.4	Princípio da Anualidade	30
2.3.5	Carry-over / Roll-over	31
2.3.6	Pico de gastos no final do exercício	34
2.4	CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	39
2.5	FATORES CONTINGENTES E HIPÓTESES DO ESTUDO	42
2.5.1	Crise política e econômica 2015-2016	43
2.5.2	Decreto 9.428/2018	45
2.5.3	Pandemia da COVID-19	47
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>50</b>
3.1	TIPO DE PESQUISA	50
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA	51

3.3 COLETA DE DADOS .....	52
3.4 TRATAMENTO DOS DADOS.....	53
3.5 ANÁLISE DOS DADOS .....	58
3.5.1 Regressão Logística.....	58
3.5.1.1 Regressão Logística para dados em painel .....	59
<b>4 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>64</b>
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA .....	64
4.2 PRÉ-PROCESSAMENTO DOS DADOS .....	71
4.2.1 Normalização dos dados.....	72
4.2.2 Correlação das variáveis.....	72
4.3 MODELAGEM.....	73
4.3.1 Análise exaustiva das combinações de variáveis explicativas .....	73
4.4 DESEMPENHO DO MODELO .....	76
4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	77
4.5.1 Crise 2015-2016 .....	77
4.5.2 Decreto 9.428/2018 .....	78
4.5.3 Pandemia da COVID-19.....	78
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>80</b>
ANEXO .....	83
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>88</b>



Dedico esse trabalho ao meu Senhor, sem Ele nada teria sido feito, aos meus pais Osmar e Suely, ao meu marido Antônio Vita, às minhas filhas Luiza e à pequena Antonella que está a caminho.

## AGRADECIMENTOS

Reservo este espaço para agradecer às pessoas que contribuíram para a realização deste trabalho.

Primeiramente agradeço ao meu Deus, pela vida, pela saúde e pelas pessoas que colocou em meu caminho.

Agradeço aos meus pais, Osmar e Suely Miras, que sempre me incentivaram e me apoiaram incondicionalmente, sendo meu grande alicerce nesta longa caminhada, seus exemplos me ensinam e me incentivam todos os dias. Agradeço ao meu marido Antônio Vita que sempre me apoiou em todas as decisões, sendo paciente quando precisei me dedicar à pesquisa e por ter me proporcionado todo suporte necessário para o meu estudo. À minha filha Luiza, sou muito grata por tê-la em minha vida, você é minha fonte de inspiração. À minha pequena Antonella, que está a caminho, e em menos de 3 meses iremos nos conhecer. Amo vocês.

Agradeço à Marinha do Brasil por ter permitido a realização deste curso, sendo selecionada e designada para aprender novas teorias, técnicas e ferramentas que auxiliarão no serviço à Pátria.

Sou imensamente grata aos meus orientadores, professores Dr<sup>a</sup>. Carla Macedo Velloso dos Santos (UFRJ) e Dr. José Francisco Moreira Pessanha (UERJ), não tenho palavras que descrevam tamanha gratidão que tenho por toda dedicação, seriedade e profissionalismo dos senhores, pelo amor à docência, por terem aceitado este desafio e prontamente me atenderam todas as vezes que precisei de ajuda.

Aos professores que participaram da banca de qualificação, Dr. Thiago de Abreu Costa, Dr. Alexandre Costa Quintana e Dr. Josedilton Alves Diniz, muito obrigada pelas relevantes contribuições para o aperfeiçoamento da pesquisa.

Agradeço aos professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ Dr. Adriano Rodrigues, Dr<sup>a</sup> Cláudia Cruz, Dr<sup>a</sup>. Fernanda Sauerbronn, Dr. Marcelo Álvaro, Dr<sup>a</sup> Marcia Carvalho, Dr<sup>a</sup> Monica Zaidan, Dr. Vinícius Mothé e Dr<sup>a</sup> Yara Cintra pelos valiosos ensinamentos nas disciplinas do programa, sendo basilares para a realização deste trabalho.

Agradecimento mais que especial aos meus queridos amigos, Sérgio Mello, Regina Grisi, Mauro Tavares e Mônica Ferreira, que me apoiaram e me aconselharam com suas experiências da vida acadêmica. Aos que me ajudaram com as coletas de dados, com as extrações das consultas do Tesouro Gerencial, Sgt Lourenço e Sgt Rodolfo, meu muito obrigada.

Ao meu amigo e parceiro de pesquisa Franklin Ferreira agradeço o companheirismo no mestrado. Aos amigos da turma PPGCC-UFRJ 2021 agradeço por toda ajuda e colaboração, e a todos que me ajudaram, direta ou indiretamente, a conquistar mais esta etapa da minha vida.

Estude o passado, se quiser decifrar o futuro.

Confucio.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Abordagem contingencial .....	9
Figura 2 - Principais estudos relacionando teoria da contingência e contabilidade .....	11
Figura 3 – Mecanismo dos restos a pagar .....	22
Figura 4 – Evolução do estoque de restos a pagar apurado em dezembro e inscrito para a execução no ano seguinte de 2006 a 2016 – R\$ bilhões .....	26
Figura 5 – Evolução do estoque de restos a pagar 2010 a 2022 – R\$ bilhões.....	26
Figura 6 - Restos a Pagar não Processados 2001 a 2019 - Governo Federal .....	27
Figura 7 – Estoque de RPNP por Grupo de Natureza de Despesa .....	28
Figura 8 – Evolução do PIB no Brasil.....	43
Figura 9 – Estrutura interna da dissertação .....	49
Figura 10 – <i>Boxplots</i> de Cancelamentos de RPNP Sede x Fora de Sede .....	70
Figura 11 - Correlação das variáveis .....	72
Figura 12 - Grau de importância das variáveis.....	74

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Instrumentos de planejamento (prazos de encaminhamento – Esfera Federal).....	16
Quadro 2 – Grandes atrasos na promulgação da LOA .....	18
Quadro 3 – Classificação da Despesa segundo a natureza .....	20
Quadro 4 – Parâmetros utilizados na extração de relatórios do Tesouro Gerencial.....	53
Quadro 5 – Estudos relacionados às variáveis da pesquisa .....	55
Quadro 6 – Composição das variáveis independentes .....	56
Quadro 7 – Hipóteses do estudo .....	62
Quadro 8 – Matriz de Confusão .....	63
Quadro 9 – Matriz de confusão do melhor modelo com o fator contingente PANDEMIA.....	76
Quadro 10 – Matriz de confusão do melhor modelo com a variável DECRETO.....	76
Quadro 11 – Matriz de confusão do melhor modelo com a variável CRISE .....	77
Quadro 12 - Relação dos Órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Federal .....	83

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Correção de inflação pelo IPCA.....	54
Tabela 2 – Variáveis categóricas .....	57
Tabela 3 – Composição da amostra (Organizações Militares qtd/ano).....	64
Tabela 4 - Comportamento do Cancelamento de RPNP X Crise 2015-2016.....	68
Tabela 5 - Comportamento do Cancelamento de RPNP X Decreto 9.428/2018.....	69
Tabela 6 - Comportamento do Cancelamento de RPNP X Pandemia da COVID/19 .....	69
Tabela 7 - Comportamento do Cancelamento RPNP X Regiões e Cidades Brasileiras.....	70
Tabela 8 - Cancelamento RPNP X Sede e Fora de Sede.....	70
Tabela 9 – Tratamento dos Cancelamentos de RPNP em valores.....	71
Tabela 10 - 15 modelos identificados pela análise exaustiva.....	74
Tabela 11 – Melhor modelo.....	75
Tabela 12 – Segundo melhor modelo .....	75
Tabela 13 – Terceiro melhor modelo .....	76

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –RPNP Cancelados (R\$ milhões).....	65
Gráfico 2 - Proporção de cancelamento de RPNP / (Inscrição de RPNP + Reinscrição de RPNP) .....	65
Gráfico 3 – Inscrições e Reinscrições de RPNP (R\$ milhões).....	66
Gráfico 4 – Provisão Recebida no exercício (R\$ milhões) .....	67
Gráfico 5 - Provisão recebida no 4º trimestre (R\$ milhões) .....	67
Gráfico 6 – Provisão recebida em GND4 - Investimentos (R\$ milhões) .....	68

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

4T – Quarto Trimestre

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

AIC – Critério de Informação de *Akaike*

AICc – Critério de Informação de *Akaike* corrigido

ANOVA - *Analysis of Variance*

Art. – Artigo

AUC – *Area Under the Curve*

B3 – Brasil, Bolsa e Balcão

BIC – Critério de Informação Bayesiano

BIN – Binária

BM&FBOVESPA – Bolsa de Valores Mercadorias e Futuros

Can – Cancelamentos de Restos a Pagar Não Processados

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CMO – Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização

CN – Congresso Nacional

COVID – *Corona Virus Disease*

Cri – Crise política e econômica 2015-2016

Dec – Decreto 9.428/2018

DoD – *Department of Defense*

Dot – Dotação

FGV – Fundação Getúlio Vargas

FN – Falso Negativo

FNS – Fundo Nacional de Saúde

FP – Falso Positivo

GND – Grupo de Natureza de Despesa

GOV – Governo

H1 – Hipótese 1

H2 – Hipótese 2

H3 – Hipótese 3

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística



IDEB – Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

IFES – Institutos Federais de Ensino Superior

Insc – Inscrição em Restos a Pagar

Inv – Investimentos

IPCA – Índice de Preços ao Consumidor Amplo

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

LC – Lei Complementar

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

Liq – Liquidação

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

LRT - *Likelihood Ratio Tests*

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

ME – Ministério da Economia

MTO – Manual Técnico de Orçamento

OCDE – Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico

OMS – Organização Mundial da Saúde

OPAS – Organização Pan-Americana da Saúde

Pan – Pandemia da COVID-19

PIB – Produto Interno Bruto

PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual

PPA – Plano Plurianual

Prog – Programação Financeira

RAP – Restos a Pagar

RARP – Relatório de Avaliação de Restos a Pagar

ROC – *Receiver Operating Characteristics*

RP – Restos a Pagar

RPNP – Restos a Pagar Processados Não Processados

RPP – Restos a Pagar Processados

SARS-COV-2 – *Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2*

SCG – Sistema de Controles Gerenciais

SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira

SICSP – Sistema de Informações de Custos no Setor Público

SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento

SMOTE – *Synthetic Minority Oversampling Technique*

SOF – Secretaria de Orçamento e Finanças

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

Sup – Superávit Primário

SUS – Sistema Único de Saúde

TC – Teoria da Contingência

TCC – Teoria da Contingência Cultural

TCU – Tribunal de Contas da União

TI – Tecnologia da Informação

UO – Unidade Orçamentária

VP – Verdadeiro Positivo

VN – Verdadeiro Negativo

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E QUESTÃO DE PESQUISA

Nos anos pós 1995, o orçamento público brasileiro passou por um significativo crescimento, fatores como o fortalecimento da economia, da moeda nacional e da política monetária do Banco Central, entre outros, ocasionaram aumento de crédito na economia. Em um segundo momento, tais transformações possibilitaram um incremento da carga orçamentária no País, que esbarra em alguns paradigmas, onde pode-se destacar a anualidade orçamentária em contraponto à sua plurianualidade (Carvalho, 2012).

Com o aumento da carga orçamentária no Brasil, surgem desafios na gestão dos recursos inerentes ao orçamento. Além do cumprimento de questões constitucionais, tais como o princípio da anualidade orçamentária, fatores contingenciais podem surgir e influenciar a execução do orçamento, onde políticas públicas que foram previstas podem não ser realizadas (Espejo, 2008). Os fatores contingentes podem emergir em razão de um contexto regulamentar, político, econômico, social, sanitário, entre outros.

As organizações públicas vivenciam, além de influências de fatores contingentes, dificuldades na execução do orçamento. O volume orçamentário e a dificuldade de concluir os estágios das despesas orçamentárias em seus anos correntes fez com que o governo lançasse mão da inscrição em Restos a Pagar (RP). O crescimento desta rubrica até 2015 ocasionou graves problemas de ordem financeira e gerencial, devido ao grande acréscimo em seu volume, sendo chamada por especialistas de “orçamento paralelo”, referenciando que tais montantes de inscrições equivaleriam a uma significativa parcela do orçamento anual (Aquino; Azevedo, 2017; Barbosa, 2019).

Em 2023, os montantes inscritos em restos a pagar do governo federal alcançou a marca de quase 285 milhões de reais, sendo a maior parte inscrição em restos a pagar não processados (RPNP), em que atingiu o maior valor da série histórica em mais de R\$ 195 milhões. Em 2020, dos valores inscritos em RPNP, 25% foram cancelados, atingindo R\$ 38,4 milhões de cancelamento de RPNP (Brasil, 2024).

Diante do cumprimento do princípio da anualidade – regra de aceitação praticamente unânime entre as nações modernas (Hyndman *et al*, 2007; Giacomoni, 2021), no Brasil, as dotações das despesas que não forem empenhadas dentro do exercício financeiro serão retidas. Estudos apontam uma forte tendência das instituições públicas executarem seus orçamentos

praticamente em sua totalidade (Feitosa; De Freitas, 2021). Por conseguinte, para que não haja a perda da dotação do crédito orçamentário, utilizam-se de mecanismos legais conhecidos no País como “inscrição em restos a pagar”.

Tais aspectos também podem ser observados no cenário internacional, como nos Estados Unidos, Reino Unido e Canadá, onde são conhecidos como *use it or lose it*, “use-o ou perca-o” (Bartels, 2021; Fetterly, 2020; Liebman; Mahoney, 2017; Hurley *et al*, 2014; Hyndman *et al*, 2007), fazendo alusão à dotação orçamentária, dada a característica do princípio da anualidade.

Acerca da preocupação com a perda do crédito orçamentário, a literatura internacional aponta pesquisas que mencionam picos de gastos no final do exercício financeiro como uma forma de evitar a perda. Contudo, esses estudos também evidenciam que esses gastos não têm sido efetivos, sendo prejudicial e visto como contrário ao uso econômico, eficiente e eficaz dos recursos do setor público (Bartels, 2021; Liebman; Mahoney, 2017; Hyndman *et al*, 2007).

Na literatura nacional são escassos os trabalhos que abordam a apressada execução do orçamento no fim de exercício financeiro e a qualidade do gasto decorrente dessa execução, sendo creditado a Ribeiro (2010) o trabalho pioneiro sobre o assunto e, em estudo mais recente, o de Araújo, Lins e Diniz (2022); A maior parte das referências são, pois, encontradas na literatura internacional (Mota *et al*, 2021; Alves, 2011).

De acordo com Carvalho (2012), um mecanismo bastante difundido nos países membros da Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) é o *carry over*, um instrumento que permite que a dotação e os créditos não utilizados sejam carregados para utilização em exercícios seguintes. Diferentemente do Brasil, em que a despesa deve ser executada no mesmo exercício de sua dotação.

Como resposta à problemática encontrada, o Tribunal de Contas da União (TCU) determinou à Secretaria do Orçamento Federal (SOF) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que observassem de forma mais próxima os montantes em inscrição, pagamento e cancelamento, no que culminou com a edição, em 28 de junho de 2018, do Decreto nº 9.428/2018, que dispõe sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados (RPNP). Uma das principais colocações do Decreto são os RPNP, caso não sejam liquidados no período máximo de três anos, após a sua inscrição, serão cancelados pela STN (Nascimento, 2020).

Cancelamento de RPNP significa perder a oportunidade de aplicar em políticas públicas, frustração do crédito (Barbosa; Rodrigues, 2023). Muito se fala em corte orçamentário, todos os anos as Organizações se deparam com restrições no orçamento, porém, uma das

preocupações das Instituições públicas deve ser o corte orçamentário provocado pela própria Organização, na figura do Cancelamento de RPNP.

Bartels (2021) aponta em seus estudos que entre 2013 e 2018 o Departamento de Defesa dos EUA apresentou cancelamento de mais de 81 bilhões de dólares, ressalta também que uma regulamentação excessivamente restritiva prejudica a alocação do orçamento. Destaca ainda, que o “use ou perca” é baseado no medo que os gestores têm de perder a dotação do exercício seguinte, e que os valores cancelados deveriam ter sido alocados para melhorar a defesa nacional do País.

Neste contexto, torna-se legítimo o acompanhamento da gestão do gasto, dos recursos orçamentários e financeiros empregados para cumprimento dos objetivos das organizações governamentais, de modo que as políticas públicas sejam traduzidas nas peças orçamentárias, conferindo continuidade e eficiência (Barbosa; Rodrigues, 2023).

Nesse diapasão, a abordagem teórica para tratar fatores contingenciais são encontradas na Teoria da Contingência (TC). Ela se distingue das demais teorias organizacionais porque considera a adaptabilidade das organizações aos fatores contingenciais. Para que uma empresa ou entidade governamental mantenha um bom nível de desempenho, à luz da TC, é necessário que se ajuste às variáveis contingenciais (Freitag *et al*, 2021). Esta teoria também é conhecida como abordagem situacional, quando o gestor identifica a melhor técnica que conduz a melhores desempenhos (Espejo, 2008). Uma das premissas básicas da Teoria da Contingência é que o ambiente influencia o desempenho das organizações (Schmidt *et al*, 2022).

A abordagem contingencial da organização emerge da concepção da instituição como um sistema aberto, no qual se busca uma troca com o ambiente numa tentativa de equilibrar as necessidades internas e as demandas externas. A função do gestor preza por integrar a organização ao seu ambiente, adaptando as tarefas aos fatores contingenciais influenciadores de sua estrutura (Faber *et al*, 2016; Morgan, 2006).

Neste íterim, pode-se dizer que instrumentos governamentais, como a execução do orçamento público, também sofrem influência dos fatores contingenciais. Fatores do tipo regulamentar, como o surgimento de leis e Decretos (Bartels, 2021); do tipo político-econômico, advindos de uma crise no País (De Paula; Pires, 2017); ou do tipo sanitário, como a doença da COVID-19 (Costa, 2020; Silva *et al*, 2020), são fatores externos ao ambiente que a organização está inserida, e que por sua vez podem ser por eles influenciada.

Diante dessas mudanças para os gestores públicos, surge então fatores contingenciais referentes ao aspecto regulamentar, político-econômico e social-sanitário. Além do fator

contingente de ambiente no âmbito da regulamentação, com a promulgação do Decreto 9.428/2018, outras situações também marcaram a história do País, tanto no contexto político e econômico, com a crise de 2015-2016, como no cenário social e sanitário, vivenciados a partir do início de 2020, com a pandemia do novo coronavírus. A execução do orçamento público é passível de sofrer a influência de tais fatores contingentes, podendo influir no desempenho das entidades públicas.

Diante deste contexto, no intuito de entender o relacionamento dos fatores contingentes com os cancelamentos de restos a pagar das instituições públicas do Brasil, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Quais as influências da Crise política e econômica 2015-2016, do Decreto 9.428/2018 e da Pandemia da Covid-19 nos cancelamentos de restos a pagar não processados do Poder Executivo da Administração Pública Federal à luz da Teoria da Contingência?

## 1.2 OBJETIVO DO ESTUDO

Dada a contextualização e apresentação da questão de pesquisa, o objetivo geral do estudo é analisar as possíveis influências da Crise 2015-2016, do Decreto 9.428/2018 e da Pandemia da Covid-19 nos cancelamentos de restos a pagar não processados do Poder Executivo da Administração Pública Federal à luz da Teoria da Contingência.

## 1.3 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

A seleção do tema justifica-se pela menção de Santos (2011), onde discorre que a sociedade tem o direito de saber onde e como o Estado está investindo seus recursos, bem como apresentar evidenciação das informações econômicas, financeiras, orçamentárias e patrimoniais, fortalecendo os conceitos de *accountability*. Quanto aos restos a pagar, estudos mostram que, o aumento do endividamento e a falta de uma regulação mais rígida, principalmente dos restos a pagar não processados, vem reduzindo a credibilidade e a transparência do orçamento em todos os níveis de governo (Aquino; Azevedo, 2017).

Em geral, o cancelamento de RPNP é uma situação negativa que deve ser evitada. O cancelamento de RPNP se traduz em perda de crédito orçamentário para as organizações públicas (Ferreira; Souza, 2020; Nonaka, 2019) além da perda da chance de investimentos em políticas públicas e ineficiência na aplicação dos recursos públicos para atendimento à

sociedade. A pesquisa busca preencher lacunas da literatura, em que se pretende abordar as influências do Decreto 9.428/2018 (âmbito regulamentar), da Crise de 2015-2016 (político e econômico) e da pandemia da COVID-19 (social e sanitário), nos cancelamentos de RPNP dos Órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Federal, à luz da Teoria da Contingência.

Apesar dos restos a pagar ser um assunto de ampla discussão no ambiente acadêmico (Andrade, 2022; Coelho *et al*, 2019; Aquino; Azevedo, 2017; Alves *et al*, 2017), a literatura ainda não expressa maiores diálogos quanto aos aspectos originários relacionados ao comportamento dos cancelamentos dos restos a pagar (Barbosa; Rodrigues, 2023).

Por esta razão, este estudo busca contribuir com a comunidade acadêmica, visando ampliar a discussão da Teoria da Contingência no setor público; no campo prático, por meio de análise empírica, com a seleção de temas que reúnem atividades do setor público, cancelamento de restos a pagar não processados, Decreto 9.428/2018, pandemia da COVID-19, Crise política e econômica de 2015-2016, Teoria da Contingência e abordagem quantitativa. De forma que os Órgãos da Administração Pública possam compreender se existe influência de fatores contingentes nos objetivos da Organização, em que se apresenta como variáveis que podem ser capazes de influenciar na gestão e no cumprimento daquilo que foi planejado; e no campo social, como prestação de contas da gestão dos gastos públicos aos cidadãos.

A contribuição científica da pesquisa busca relacionar influências de fatores contingentes nos cancelamentos de restos a pagar não processados conforme lacuna apontada por Barbosa e Rodrigues (2023). São encontrados estudos que abordam as influências de aspectos contábeis nos cancelamentos de restos a pagar, como a pesquisa de Ferreira e Souza (2020), porém, a influência de fatores contingentes nestes cancelamentos ainda carece de maiores estudos (Cavichioli *et al*, 2018).

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Com o propósito de atender ao objetivo proposto, este estudo apresenta, além desta introdução, uma revisão de literatura que expõe aspectos acerca dos principais conceitos relacionados à teoria utilizada neste trabalho, do orçamento e despesas públicas, e dos restos a pagar. A revisão de literatura compartilha com o leitor os resultados de outros estudos intimamente relacionados, insere um estudo no diálogo maior e contínuo da literatura, preenchendo lacunas e ampliando discussões anteriores, partindo de tópicos gerais para os mais

específicos (Creswell, 2021). Seguido de uma seção que aborda a metodologia utilizada na busca dos resultados, além da análise dos resultados e uma conclusão.



## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Para uma melhor compreensão ao leitor, as seções desta revisão de literatura foram organizadas de tal modo que as literaturas acadêmicas das variáveis estejam em subseções diferentes. “Para um estudo quantitativo, o ideal é que se escreva uma revisão de literatura que contenha seções sobre a literatura relacionada às variáveis independentes e dependentes, mantendo-as separadas” (Creswell, 2021, p. 33 e 35).

As seções secundárias a seguir 2.1 Teoria da Contingência; 2.2 Orçamento e Despesa Pública, 2.3 Restos a Pagar, 2.4 Cancelamentos de Restos a Pagar Não Processados e 2.5 Fatores Contingentes e Hipóteses do Estudo, referem-se à revisão de literatura relacionada às variáveis utilizadas na pesquisa.

### 2.1 TEORIA DA CONTINGÊNCIA

De acordo com Creswell (2021), em estudo de base quantitativa, uma seção inteira do trabalho deve ser dedicada a apresentar a teoria mais abrangente que orienta as hipóteses do estudo.

A teoria mais abrangente encontrada para aplicação neste estudo é a Teoria da Contingência. Ela foi desenvolvida na segunda metade do século XX, dada a falta da existência de uma estrutura organizacional em que fosse de fato eficiente e eficaz para variadas organizações (Schmidt *et al*, 2022). Freitag e outros (2021, p. 88) apontam que os principais estudos que fundamentaram a teoria, foram desenvolvidos por “Burns e Stalker (1961), Chandler Junior (1962), Woodward (1965), Lawrence e Lorsch (1967), Perrow (1976), Child (1970), pesquisadores da Universidade de Aston, dentre outros (Lawrence; Lorsh, 1967; Marques; Souza; Silva, 2015)”.

Ela foi desenvolvida para estudar como as organizações, inseridas em seu ambiente, podem alcançar o máximo de desempenho frente aos fatores contingenciais, tais como ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte. Essa teoria indica que, para alcançar melhores desempenhos é necessário que as organizações desenvolvam a capacidade de adaptação aos fatores contingenciais. O fato de não haver nada absoluto e imutável nas organizações é a principal base da teoria contingencial (Gorla; Lavarda, 2012).

#### 2.1.1 Reflexão Teórica

A partir da década de 1950, acontece uma mudança de paradigma nas pesquisas científicas, onde até então predominava a Teoria Clássica da Administração, sendo alcançada pela Teoria da Contingência. Segundo Freitag e outros (2021, p. 88), neste período surge uma nova abordagem sistêmica que traz uma “visão integrativa, percebendo as organizações como sistemas e subsistemas que interagem com o ambiente”, em que a participação dos funcionários e inovação passaram a ser temas relevantes.

O termo Teoria da Contingência (TC) surgiu em 1967, em decorrência de alguns atributos denominados fatores contingenciais, que atuam como auxiliares e direcionadores no processo de tomadas de decisão. A palavra contingência significa evento ou situação incerta, que pode ou não acontecer/suceder (Ferreira, 1993). A teoria de sistemas teve grande participação e influência na criação da TC (Santos *et al*, 2016; Espejo, 2008), ela preconiza que a organização deve interagir com o ambiente externo, como uma troca mútua, intercâmbio entre entidade e ambiente, estar apta a se ajustar tempestivamente ao ambiente, com finalidade de obter equilíbrio diante dos fatores que a influenciam (Santos *et al*, 2016).

Pesquisas relacionadas à abordagem contingencial evoluíram a partir da década de 1960 e surgiu então o conceito de que diferentes espécies de organização são necessárias para atender as exigências de diferentes ambientes. Gorla e Lavarda (2012) realizaram estudo sobre Teoria da Contingência e Pesquisa contábil. Pesquisaram sobre perfil bibliográfico sobre a aplicação da Teoria da Contingência nas pesquisas sobre orçamento, entre 2006 e 2011, por meio de pesquisa documental, e os resultados apontaram que a Teoria da Contingência vem sendo motivo de vários estudos na pesquisa orçamentária.

A teoria da contingência considera que a estrutura organizacional é relativa, por sofrer influência de fatores contingenciais. A lente teórica da teoria da contingência rejeita a afirmação de que existe uma melhor maneira de se organizar uma empresa (Freitag *et al*, 2021). Morgan (2006) aponta que a TC é uma adaptação da organização ao ambiente, em que não existe uma melhor maneira de práticas de gestão, e a forma mais apropriada depende do tipo de tarefa e do ambiente que está inserida.

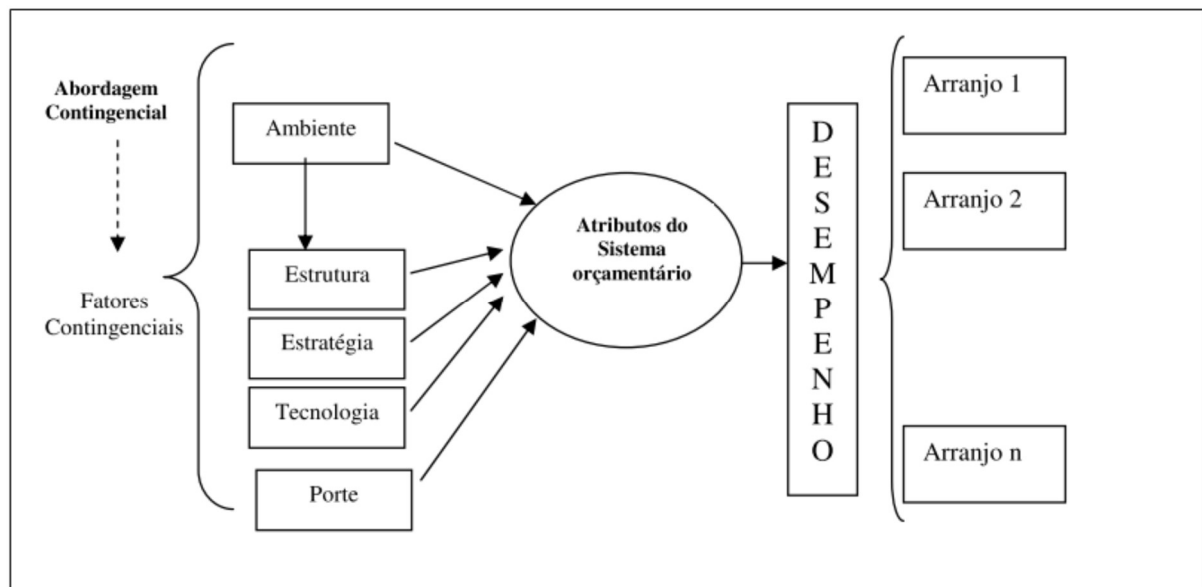
Para Freitag e outros (2021), a TC diferencia-se da escola de Relações Humanas, por esta não explicar como a organização interage com o ambiente, assim como também se distingue da Teoria sistêmica, onde afirma que existe uma melhor maneira de gerenciamento, oposto à TC, que identificou que não há uma única estrutura universal. Para os autores:

Teoria da Contingência (TC) observa a organização inserida em seu ambiente, assim, para obter um nível máximo de desempenho, é preciso que a estratégia e estrutura da organização se adequem a alguns fatores denominados como contingenciais, tais como

estratégia, tamanho, tecnologia e incerteza em relação às tarefas (Freitag *et al*, 2021, p. 85).

Segundo Espejo (2008), a abordagem contingencial sugere que os fatores contingenciais (ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte) influenciam cada entidade de forma diferente, diferenciando-se uma da outra, cada organização possui seu sistema orçamentário e seus componentes, e seu modo de uso depende de suas próprias razões. Cada entidade possui um formato diferente de estrutura, o emprego de uma técnica resultará em níveis de desempenhos diferenciados, distintos a cada entidade. A literatura descreve que o ambiente (fator externo) impacta em fatores contingenciais internos, como estrutura, tecnologia e estratégia (referem-se a decisões dos gestores das entidades) conforme Figura 1.

Figura 1 – Abordagem contingencial



Fonte: Espejo (2008)

A Figura 1 demonstra de forma mais clara o desenho de uma abordagem contingencial, bem como a influência dos fatores contingenciais no sistema orçamentário de uma organização, estes fatores são variáveis que influenciam a condução de uma entidade, e por conseguinte, seu nível de desempenho.

A Teoria da Contingência vê o resultado ótimo como fruto da adaptabilidade da organização à estrutura e à estratégia - fatores contingenciais internos (Donaldson, 2001 *apud* Freitag *et al*, 2021). Em 1967, Lawrence e Lorsch, pioneiros do uso da expressão “Teoria da Contingência”, destacaram a “capacidade que o homem e a organização têm de modificar suas

próprias estruturas e/ou estratégias como alternativa à adaptação ambiental” (Donaldson, 2006 *apud* Freitag *et al*, 2021, p. 86).

Godoy e Raupp (2017, p. 74), destacam que na Teoria da Contingência não existe um modelo de organização ideal, “mas existem diferentes modelos adaptados a diferentes fatores contingenciais [...] Tanto a estrutura quanto o meio são passíveis de mudança”. Para Freitag e outros (2021, p. 86) “A TC reconhece que não há uma estrutura organizacional única que seja altamente efetiva para todas as organizações [...] Tampouco há uma maneira universal que possa conduzir as ações dessas organizações”, assim como propagado pelos precursores da Teoria Clássica da Administração, Taylor e Fayol .

Não existe um pacote fechado de boa gestão para uma "boa organização". Os fatores externos influenciam as organizações e estas são ajustadas aos fatores contingentes, que por sua vez se ajustam ao ambiente. Cada organização é única, para a TC a boa organização não foi moldada a partir de um conjunto único de princípios preexistentes, mas é otimizada devido aos fatores contingentes que faz com que cada organização seja única. Elas estão inseridas em ambiente de incerteza, porém o "pacote ideal" para aquela organização não existe, o que é bom para uma pode não servir para outra, portanto, esse pacote não está disponível, ele é moldado às organizações, de acordo com os diferentes fatores externos que influenciam cada organização (Freitag *et al*, 2021).

Soluções universais para problemas de controle organizacional geralmente não existem (Otley, 2016). A teoria da contingência oferece um meio de explicar, relacionar e capturar as interações entre uma organização e seus múltiplos públicos sobre questões do mundo real (Pang *et al*, 2023).

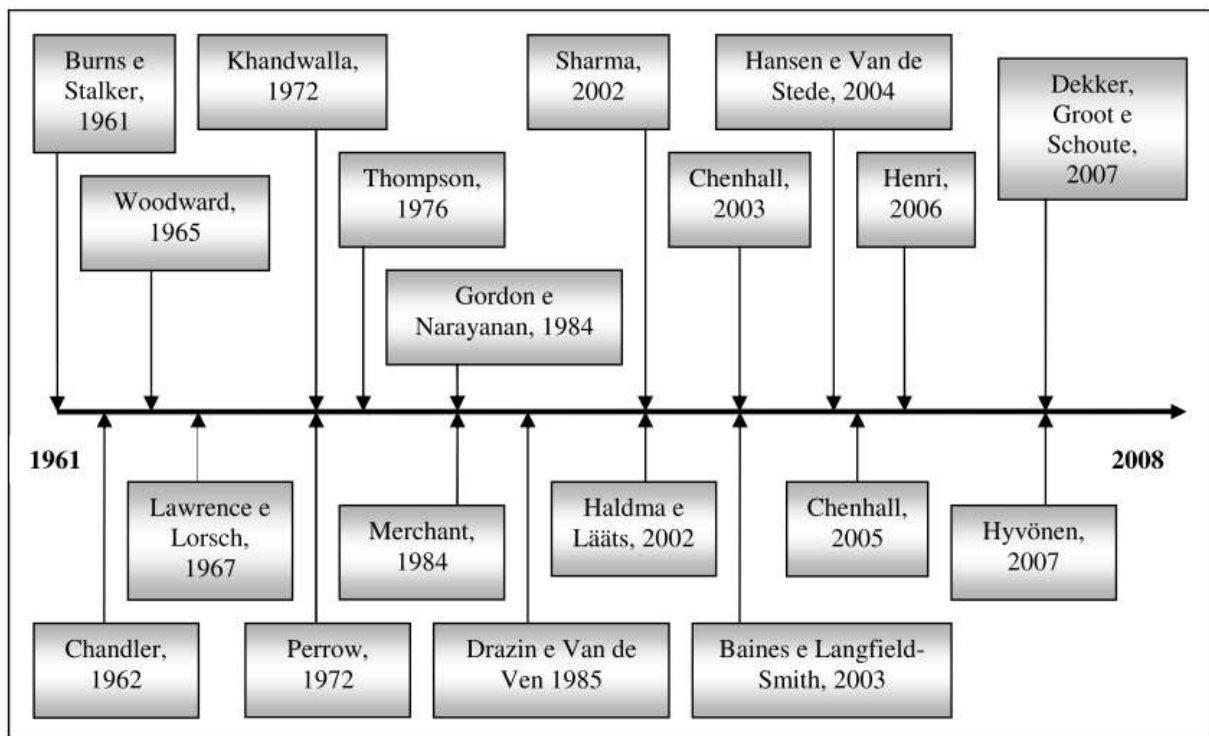
A Teoria da Contingência atenta para o fato de que a organização é vista como adaptando-se ao ambiente, e está inserida em um ambiente de constante incerteza. A estrutura organizacional das instituições é modelada/otimizada de acordo com os fatores contingenciais, moldam/adequam suas estratégias e estruturas internas de acordo com estes fatores. As organizações buscam adequações para que a sua estrutura se ajuste ao que há de contingente (Freitag *et al*, 2021).

Pela ótica da Teoria da Contingência a literatura aponta que os fatores contingentes influenciam o desempenho das organizações. A capacidade de ajustamento ou adaptabilidade das organizações frente aos fatores contingenciais é essencial para melhores desempenhos (Hayes, 1976).

### 2.1.2 Estudos anteriores relacionados à Teoria da Contingência

A Teoria da Contingência apresenta-se como conveniente aos estudos relacionados à contabilidade, porém exige a compreensão do contexto no qual as organizações estão inseridas, tanto no aspecto interno quanto externo. Espejo (2008) relata as principais pesquisas sobre a abordagem contingencial em contabilidade, conforme figura a seguir:

Figura 2 - Principais estudos relacionando teoria da contingência e contabilidade



Fonte: Espejo (2008).

Os estudos da Figura 2 foram descritos por Espejo (2008) como os principais estudos que abrangessem a Teoria da Contingência num contexto contábil.

Para Burns e Stalker (1961) o padrão de práticas de gestão está relacionado com certos aspectos do seu ambiente externo e classificou as organizações como mecânicas e orgânicas (Burns; Stalker, 1961 *apud* Freitag *et al*, 2021). A gestão mecanicista (estrutura burocrática, rígida, hierarquizada e sistema fechado independente do ambiente) e a gestão orgânica (estrutura flexível, adaptável e com sistema aberto) sobrevivem com maior facilidade em ambientes turbulentos e instáveis (Schmidt *et al*, 2022).

Deste modo, entende-se que a lente teórica da Teoria da Contingência refuta a existência da “forma correta” ou *one the way* “um único e melhor caminho” (Silva *et al*, 2020; Espejo, 2008) de gerir uma organização. Pelo contrário, o relacionamento contingente provoca uma

adequação/moldagem na estrutura organizacional, que faz com que cada instituição seja única em virtude dos diversos fatores que afetam cada organização de forma diferente. Além disso, a Teoria da Contingência considera que a otimização da estrutura organizacional é relativa, pois depende das variáveis contingenciais (Freitag *et al*, 2021).

A literatura ainda evidencia pesquisas que abordam fatores contingenciais tratados de forma adicionais, que não seja os relacionados a ambiente, estrutura, estratégia, tecnologia e porte, “atribuindo-lhes status de fatores contingenciais” dada a abrangência da Teoria da Contingência (Espejo, 2008, p. 51).

Destaca-se a seguir, pesquisas mais recentes acerca da Teoria da Contingência:

Filho, Martins e Peixe (2021) realizaram estudo para analisar as características das aquisições públicas por dispensa de licitação frente a pandemia da COVID-19 sob a lente da teoria contingencial, no período de 2020, por meio de análises descritivas e teste qui-quadrado para identificar associação entre as variáveis. Foi identificado que o custo das aquisições é elevado em razão do afrouxamento de limites gerado pela Lei 13.979/2020 (pontual no combate à pandemia), evidenciando que as incertezas do ambiente externo são fundamentais para modificar pautas e alinhar os objetivos das organizações.

Na pesquisa de Sell, Beuren e Lavarda (2020) sobre a influência de fatores contingenciais no desempenho municipal, realizado ao longo de três mandatos, em 293 municípios, no período de 2005 a 2016 (12 anos), os resultados apontaram influência significativa de fatores contingenciais no desempenho dos municípios. Os fatores ambiente, liderança organizacional, estrutura e porte organizacional, influenciaram positivamente o desempenho municipal (receita corrente líquida per capita).

Silva F., Benini e Silva (2020, p. 1) buscaram verificar a possibilidade da teoria da contingência, contribuir para o enfrentamento dos impactos econômicos decorrentes da Covid-19, por meio de pesquisa exploratória, de abordagem qualitativa. Os resultados apontaram que, a teoria da contingência “acaba por contribuir para a eficiência das organizações, ao evidenciar que as empresas bem-sucedidas são aquelas que conseguem adaptar-se adequadamente às demandas ambientais”.

Cavichioli, Souza e Fiirst (2018, p. 1) tiveram como objetivo analisar como os fatores contingenciais influenciam a implantação do SICSP (Subsistema de Informação de Custos no Setor Público). A amostra utilizada foi de duas prefeituras no Estado do Paraná. Abordagem qualitativa com estudo de caso. Os principais resultados mostraram que de seis fatores contingenciais, pelo menos um aspecto influencia na implementação do SICSP. “Ocorrem

influências por meio da sociedade em geral, pelo fator legislação, pelo atual momento econômico do país, estrutura do capital intelectual, armazenamento e integração de dados e porte medido pela população”.

Ainda em relação à pesquisa acima citada, para os autores “o estudo busca acrescentar resultados à Teoria Contingencial, especialmente pelo fato que não existem estudos que relacionam a Teoria Contingencial ao setor público, por meio dos fatores contingenciais” (Cavichioli *et al*, 2018, p. 1).

Nesta seção sobre Teoria da Contingência procurou-se escrever uma revisão de literatura que embasasse a utilização das variáveis do estudo. A seguir, são descritos referenciais teóricos nas seções secundárias 2.2 Orçamento e Despesa Pública, 2.3 Restos a Pagar, 2.4 Cancelamentos de restos a pagar não processados e 2.5 Fatores Contingentes e Hipóteses do Estudo. Com a finalidade de melhor compreensão do assunto, parte-se de um contexto geral sobre o tema, para que se possa compreender o assunto de modo mais específico.

## 2.2 ORÇAMENTO E DESPESA PÚBLICA

O orçamento público é um dos principais instrumentos de gestão e planejamento das ações do governo. Visto como mais que uma lei do ponto de vista formal, promove transparência das atividades governamentais à sociedade e reflete o plano das realizações da administração pública (Alves, 2015).

Parte-se do pressuposto que o orçamento é um “instrumento estruturante da ação governamental, [...] um filtro de análise da viabilidade de execução das políticas públicas, do ponto de vista econômico e político” (Abreu; Câmara, 2015, p. 74). Rivelino e outros (2021) apontam que na Teoria da Contingência a estrutura é a forma de organizar seus recursos e a estratégia é a forma como estes recursos são alocados.

O orçamento governamental ainda não é uma disciplina, mas se apresenta como uma área de estudo que interessa a várias disciplinas, dada suas diferentes naturezas política, econômica, administrativa, jurídica, contábil e financeira. O orçamento público como instrumento formalmente acabado surgiu na Inglaterra por volta de 1822 como forma de conter o crescimento das despesas públicas diante do liberalismo econômico à época, por isso determinaria aumentos da carga tributária. Representou uma importante conquista como instrumento disciplinador das finanças públicas, com finalidade de manter o equilíbrio financeiro e conter a expansão dos gastos (Giacomoni, 2021).

Giacomoni (2021) cita Glastone – Ministro das Finanças da Inglaterra (1868-1874) em que considerava que as despesas que excedessem as legítimas necessidades do país constituíam não apenas desperdício pecuniário, mas um grande mal político e, acima de tudo, moral.

Visto como a ação planejada do Estado para manter as atividades do governo, a materialização dos projetos ocorre através do orçamento público, instrumento do poder público utilizado para empreender seu programa de atuação, discriminando as origens e aplicações dos recursos (Santos, 2011). O orçamento é uma espécie de delegação para que os representantes do povo possam, em seu nome, realizar os gastos públicos. É dever do Estado suprir as necessidades públicas, e ele o faz por meio da atividade financeira do Estado que é materializado por meio do orçamento público (Ferreira; Oliveira, 2017).

Este orçamento, ao ser elaborado, terá influências externas dos seus indivíduos e reflexo no seu processo orçamentário, isto porque, a organização é um sistema aberto e sofre influências do ambiente externo, assim como influencia as demais organizações que compõem seu ambiente. (Donaldson, 1999). “É sobre essa perspectiva contingencial que o orçamento está sujeito a alteração” (Ribeiro *et al*, 2020, p. 6).

As despesas públicas são autorizações de gastos previstos na Lei Orçamentária Anual – LOA com funções e atribuições do governo. As funções são alocativas, distributivas e estabilizadora. Alocativas quando o Estado atua no fornecimento de bens e serviços que por ineficiência de mercado não podem ser supridos, e precisam estar associados a uma estratégia, senão estarão dispersos e mal-empregados. Distributivas por atuar na distribuição de renda de forma mais equitativa. Estabilizadora por estar relacionada aos objetivos e política econômica, mantendo os níveis de emprego, estabilidade de preços e crescimento econômico (Davis; Souza, 2021; Abreu; Gomes, 2013; Maia, 2010).

Azevedo e outros (2022) defendem a participação direta dos cidadãos na dinâmica orçamentária, que devem sinalizar suas preferências políticas, promover deliberações públicas e diálogo aberto, a fim de que o conhecimento local e interesses dos indivíduos ampliem o debate público e que suas vozes possam ser ouvidas. Os autores relatam também que existem muitos mitos que impedem a participação popular no orçamento participativo, cria-se uma narrativa que a participação do cidadão não é benéfica na elaboração do orçamento e que não é “acessível a estranhos” ou “políticos recém-chegados”.

O orçamento público é um objeto de constante disputa de poder e pouca eficiência prática, precisando muito evoluir para atingir seus reais objetivos. Nele está elencado o montante das receitas estimadas e fixadas as despesas que se pretende realizar, de forma clara,



planejada e integrada para atender as necessidades públicas de manutenção e execução dos projetos do governo (Ferreira; Oliveira, 2017; Xerez, 2013).

No Brasil, em matéria de orçamentação pública, a Constituição Federal de 1988 introduziu várias mudanças significativas e faz com que o orçamento público brasileiro venha evoluindo progressivamente ao longo dos anos (Abreu; Gomes, 2013). As normas gerais de planejamento para a União, e que devem ser observadas por todos os entes da federação, se tornou realidade somente com a Constituição Federal de 1988, que trouxe diretrizes inovadoras para a gestão pública (Giacomoni, 2021).

Para compor os orçamentos descritos no art. 165 da CF/88, a Carta Magna dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração de três leis, por iniciativa do Poder Executivo, que se traduzem em instrumentos de planejamento para as ações do governo: Plano Plurianual (PPA) – planejamento de médio prazo (4 anos), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) – curto prazo (1 ano) e Lei Orçamentária Anual (LOA) – curto prazo (1 ano).

Segundo o art. 165, §1º da CF/88, o Plano Plurianual tem por finalidade estabelecer, “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (Brasil, 1988, p. 141). Nisto se observa as contingências alterando a condição inicial do orçamento público, visto que, o que fora planejado pode não ser realizado, assim como, pode ocorrer realização de despesas que inicialmente não foram planejadas (Ribeiro *et al*, 2020).

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é um instrumento que norteia a elaboração da LOA. Uma vez que a LOA é anual então a LDO também é elaborada uma a cada ano. Segundo a CF/88, art. 165, §2º, a LDO “compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual [...]” (Brasil, 1988, p. 141).

No âmbito Federal, doutrinariamente, desde a elaboração até a avaliação, os instrumentos de planejamento - PPA, LDO e LOA seguem um rito de ciclo orçamentário. São estabelecidos prazos de cada uma das etapas para o cumprimento do ciclo. O art. 165 § 9º da CF/88 descreve que “Cabe à lei complementar: I - dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual” (Brasil, 1988, p. 142). Diante da inexistência de lei

complementar que trate do assunto, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT art. 35, §2º dispõe que:

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;

II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;

III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa. (BRASIL, 1988, p. 215 e 216)

As informações sobre os instrumentos de planejamento federal, PPA, LDO e LOA podem ser obtidas em sítio eletrônico do Ministério da Economia. Os prazos descritos são os relacionados conforme Quadro 1:

**Quadro 1 – Instrumentos de planejamento (prazos de encaminhamento – Esfera Federal)**

	Órgão	Ação	Órgão	Prazo
PPA	Poder Executivo	Elaborar e encaminhar o PPA	Congresso Nacional	31 de agosto – até 4 meses antes do encerramento do exercício
	Congresso Nacional	apreciar, aprovar e devolver o PPA para sanção	Chefe do Poder Executivo	22 de dezembro – até o encerramento do 2º período da sessão legislativa
LDO	Poder Executivo	Elaborar e encaminhar a LDO	Congresso Nacional	15 de abril – Até 8 meses e meio antes do encerramento do exercício
	Congresso Nacional	apreciar, aprovar e devolver a LDO para sanção	Chefe do Poder Executivo	17 de julho – até o encerramento do 1º período da sessão legislativa
LOA	Poder Executivo	Elaborar e encaminhar a LOA	Congresso Nacional	31 de agosto – até 4 meses antes do encerramento do exercício
	Congresso Nacional	apreciar, aprovar e devolver a LOA para sanção	Chefe do Poder Executivo	<b>22 de dezembro – até o encerramento do 2º período da sessão legislativa</b>

Fonte: Elaborado pela autora com base na Constituição Federal de 1988. ADCT: art. 35, §2º.

De forma sintética o Quadro 1 mostra os entes responsáveis pela elaboração, encaminhamento, apreciação, aprovação e sanção das leis que compõem a proposta orçamentária, bem como os prazos de cada ação dos instrumentos de planejamento do governo federal. Os prazos acima se referem a elaboração da proposta do orçamento até a sua sanção. Cabe ressaltar que, os prazos e vigências dos demais entes da federação (Estados e Municípios), legislações próprias poderão fixar outro calendário de acordo com suas peculiaridades (Giacomoni, 2021).

Rivelino e outros (2021) ressaltam que o processo orçamentário é uma mescla dos modelos mecanicistas e orgânicos apontados na Teoria da Contingência, de modo que as relações entre os cargos seguem as determinações ora da teoria mecanicista com grande rigidez hierárquica e, ora o modelo orgânico dada as relações de grande interdependência entre os cargos.

Alves (2015) aponta que a legitimidade da LOA deve ser preservada, que os princípios observados quando da elaboração devem ser mantidos na execução, em que ajustes entre previsão e execução das despesas são pertinentes, mas que sejam providos de transparência. Ressalta também que, frente aos frequentes ajustes do gasto público em face do resultado primário do governo, ocorre um descasamento das contas orçamentárias e recursos financeiros para honrá-las, sobram contas orçamentárias, enquanto falta dinheiro para pagá-las. A “rolagem do orçamento” causa a dissociação entre a execução da despesa e a previsão do orçamento.

Nos estudos de Alves (2015) buscou-se confrontar os dados reais da execução orçamentária e financeira, comprovar a existência de “rolagem orçamentária” e identificar a frustração parcial do orçamento, no âmbito de 5 Ministérios, no período de 2009 a 2013. Os resultados apontam para: (i) represamento da execução orçamentária para o final do exercício mediante Decreto de Programação Orçamentária e Financeira, ocasionando a postergação da execução do orçamento para o ano seguinte, (ii) concorrência entre os pagamentos do exercício vigente com as de exercícios anteriores.

Além dos resultados acima apresentados, foram apontados a (iii) tendência de permanência da prática de ciclo de “rolagem” orçamentária por meio de restos a pagar, (iv) cortes orçamentários providos pelos cancelamentos de restos a pagar, (v) orçamento “paralelo” advindo da seletividade de execução orçamentária (poder de decisão do gasto pelo Poder Executivo), (vi) metas de superávit primário estabelecidas na LDO como principal motivo de dissociação entre gasto e Orçamento, e (vii) transparência ameaçada pelas diferenças entre execução orçamentária e financeira atinente à discricionariedade nos gastos públicos.

O autor buscou evidências para responder se a execução parcial do orçamento traduz a peça orçamentária em ficção ou realidade. Com o confronto entre dotação orçamentária anual mais restos a pagar inscritos no ano anterior versus disponibilidade financeira (limite de desembolso / cota financeira do exercício), observa-se que as disponibilidades financeiras não suportaram o saldo orçamentário a executar (dotação mais RP) dos anos analisados, que induz à prática de “rolagem orçamentária”.

Os recursos financeiros não se mostram suficientes nem para honrar compromissos assumidos na LOA. As regras de formalidades quando da elaboração da lei orçamentária não se mantêm na sua execução. A legitimidade do orçamento passa a ser questionada, virtude postergação de créditos para exercícios seguintes frente cumprimento de metas de superávits primários diante de indisponibilidade financeira.

Tornou-se rotineiro o atraso na votação do projeto da lei orçamentária a partir da CF/88, dada a retomada de prerrogativas de emendas parlamentares, tornando mais complexa e demorada a apreciação legislativa do orçamento. A solução encontrada foi a adoção, na lei de diretrizes orçamentárias - LDO, dispositivo prevendo a hipótese de atrasos e autorizando a realização das despesas necessárias no período compreendido entre o início do exercício e a promulgação da lei orçamentária. Nos últimos exercícios tem sido autorizada pela LDO a execução de um doze avos (duodécimo) das despesas correntes inadiáveis, ficando de fora as despesas de capital e as despesas correntes não inadiáveis (Giacomoni, 2021).

Percebe-se claramente o interesse político versus interesse público, uma vez que a CF não indica a execução provisória da LOA. Neste ínterim, “o Congresso Nacional renuncia a uma das suas mais importantes atribuições ao autorizar por meio da LDO a execução de despesas sem orçamento aprovado. Além do mais, a solução adotada é de duvidosa legalidade”. (Giacomoni, 2021, p. 260 e 261).

Apesar de Giacomoni (2021) destacar o atraso da votação da lei orçamentária, dada as prerrogativas das emendas parlamentares, Almeida (2021), numa visão antagônica, aponta para argumentos favoráveis à existência das emendas, e destaca a responsividade à demanda local, transparência e *accountability*, em que a descentralização dos recursos surge como artifício capaz de promover bem-estar social.

Diante desses acontecimentos, visto que não há interesse na votação tempestiva da proposta de lei orçamentária frente aos interesses das emendas parlamentares, destaca-se que nos últimos anos, a promulgação da LOA tem ocorrido no decorrer do exercício seguinte, e grandes atrasos são observados nas seguintes datas, conforme Quadro 2:

**Quadro 2 – Grandes atrasos na promulgação da LOA**

Ano	Data da promulgação da LOA
2000	11/05
2006	16/05
2008	24/03
2013	04/04

2015	20/04
2021	22/04

Fonte: Site da Câmara dos Deputados (Brasil, 2023)

Verifica-se que, nas últimas duas décadas o prazo para a sanção e promulgação do projeto da LOA não tem sido respeitado, e a votação das emendas tem colaborado para esse atraso. Duodécimos são autorizados por lei (LDO), porém sem base constitucional. O atraso da aprovação da LOA pode gerar implicações de ordem orçamentária e de programação financeira, uma vez que, autorização para despesas corrente e de capital são postergadas para os meses após a promulgação da lei orçamentária anual (Giacomoni, 2021).

Pinheiro (2017) comparou o processo orçamentário brasileiro com a Nova Zelândia, Suécia, África do Sul, Noruega e Estados Unidos da América, e foi identificado que existem semelhanças entre os países quanto ao planejamento e elaboração do orçamento, porém, em relação aos prazos orçamentários, o Brasil apresenta divergência no processo orçamentário, o que pode gerar questionamentos acerca da qualidade das informações orçamentárias, gerando dificuldades em sua compreensão.

A literatura de orçamento questiona até que ponto a deterioração da dinâmica orçamentária que tem se observado no País não tem contribuído para desestimular a participação social, público de maior interesse das propostas orçamentárias. Além dessas questões outros aspectos devem ser abordados, como o alto grau de incerteza da estimação de receitas e fixação de despesas na LOA, na execução orçamentária o uso comum de contingenciamentos de créditos orçamentários aprovados na LOA e a desorganização da discussão da proposta orçamentária anual pelo Congresso Nacional (Azevedo *et al*, 2022).

A materialização das decisões e escolhas evidenciadas na lei orçamentária ocorre na forma de fluxos financeiros, de recursos que entram e saem do Tesouro Nacional, onde ocorre a execução orçamentária e financeira. Independentemente do tamanho do Estado, ele é o responsável por atender as necessidades que os cidadãos não são capazes de satisfazer sozinhos, e isto sucede por meio da despesa pública, que abrange todos os dispêndios empregados pelo Estado para garantir o serviço público à população (Davis; Souza, 2021).

No Brasil, o exercício financeiro coincide com o calendário civil, 01 de janeiro a 31 de dezembro e a lei orçamentária é organizada na forma de créditos orçamentários aos quais são conferidas dotações orçamentárias (MCASP, 2023; Xerez, 2013). As dotações da lei orçamentária são as autorizações da despesa. Neste momento ainda não se fala em disponibilidade financeira, visto que, encontra-se em contexto orçamentário. A materialização

da despesa pública ocorre na forma de desembolsos de recursos financeiros pelas unidades orçamentárias aos credores/fornecedores para honrar seus compromissos, mediante prévio empenho da despesa.

Uma das características da programação de desembolso é a flexibilidade, em que funciona como um fluxo de caixa, para ajustar as despesas com o comportamento esperado de receitas. Na fixação da programação de desembolsos os restos a pagar devem ser previstos do cronograma (Giacomoni, 2021). Além disso, Ribeiro e outros (2020) apontam que o orçamento deve ser ajustado às condições ambientais, onde não existe um orçamento fixo, mas ajustado às contingências externas, assim como os desembolsos, que sofrem oscilações arrecadatórias.

A LRF também dispõe que o Poder Executivo deve apresentar as metas bimestrais de arrecadação, se ao final de um bimestre as receitas não conseguirem comportar o resultado primário ou nominal constantes do Anexo de Metas Fiscais da LDO, os poderes e o Ministério Público promoverão nos 30 dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, de acordo com os critérios da LDO (Brasil, 2022).

As finanças públicas no Brasil são divididas em um antes e depois da LRF. Ela consolidou diferentes normas sobre organização e equilíbrio no setor público em uma espécie de código de boas práticas fiscais. Teve um forte apoio popular e tornou-se amplamente conhecida e debatida no País (Nunes; Nunes, 2006).

A estrutura e o detalhamento das classificações da despesa segundo a natureza, de acordo com a Portaria Interministerial nº 163, de 04 de maio de 2001, são evidenciados conforme Quadro 3:

**Quadro 3 – Classificação da Despesa segundo a natureza**

Categoria econômica	3 - Despesas Correntes 4 - Despesas de Capital
Grupo de natureza de despesa (GND)	1 - Pessoal e Encargos Sociais 2 - Juros e Encargos da Dívida 3 - Outras Despesas Correntes 4 - Investimentos 5 - Inversões Financeiras 6 - Amortização da Dívida
Modalidade de Aplicação	Conforme anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01, são relacionadas 30 modalidades de aplicação. Ex.: 90 - Aplicações Diretas
Elemento da despesa	Conforme anexo II da Portaria Interministerial nº 163/01, são relacionados 83 elementos da despesa. Ex.: 30 - Material de Consumo 39 - Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica 52 - Equipamentos e Material Permanente
Subelemento da despesa*	* Conforme art.3º, §5º, da Portaria Interministerial nº 163/01 “É facultado o desdobramento suplementar dos elementos de

	despesa para atendimento das necessidades de escrituração contábil e controle da execução orçamentária”.
--	--

Fonte: Elaboração própria. Portaria Interministerial nº 163/01, anexo II, com alterações posteriores e consolidada pela Portaria Conjunta STN/SOF/ME nº 103, de 5 de outubro de 2021.

A finalidade básica dos elementos da despesa é o controle contábil dos gastos, pela Unidade Orçamentária (UO), pela contabilidade de um determinado Órgão, e pelos Órgãos de controle interno e externos (Giacomoni, 2021). Os subelementos da despesa são desdobramentos facultativos, porém na prática são muito utilizados, é o nível mais analítico da classificação da despesa (Brasil, 2022).

Conforme o Manual Técnico de Orçamento de 2022, na base de dados do SIOP, a natureza da despesa contém um código com 8 algarismos, sendo que:

O 1º dígito representa a categoria econômica, o 2º o grupo de natureza da despesa, o 3º e o 4º dígitos representam a modalidade de aplicação, o 5º e o 6º o elemento de despesa e o 7º e o 8º dígitos representam o desdobramento facultativo do elemento de despesa (subelemento) (Manual Técnico de Orçamento, 2022, p. 64).

A eficiência da despesa pública é um assunto muito discutido na literatura nacional e internacional. Despesa pública se traduz em geração de bem-estar para a população. Davis e Souza (2021) se propuseram a analisar comparativamente a eficiência alocativa das despesas públicas nos Municípios brasileiros, no período de 2010, 2011, e 2015 a 2017, e os resultados apontaram para relação existente entre educação e saúde, onde municípios organizados e eficientes em educação tendem a ter um bom resultado na saúde também. O percentual de docentes com curso superior é determinante para bons resultados no IDEB (Índice de Desenvolvimento da Educação Básica) e o investimento na formação de professores mantém relação com o desempenho municipal. Os melhores resultados se mostraram para os Municípios com metas de formação superior e de pós-graduação.

Acerca dos gestores públicos, que são os atores que executam o orçamento, segundo Martines Júnior (2016, p.1) “Entre as relevantes atribuições conferidas está a de defensor do povo, exigindo uma atuação calcada em *accountability* e em *responsiveness*, que devem ser observadas por todos os órgãos e agentes públicos, por força do artigo 37 da Lei Maior”.

## 2.3 RESTOS A PAGAR

### 2.3.1 Base legal

A primeira aparição do termo “Restos a Pagar” (RP) surgiu em 1922, através do Decreto 4.536 – Código de Contabilidade da União, onde preconizava que “Depois de 31 de março

perderão o vigor todos os créditos orçamentários, bem como os suplementares e extraordinários, na parte não empenhada”, e neste mesmo ano foi publicado o Regulamento para execução de Contabilidade Pública (Silva; Lima, 2016, p. 2).

A literatura que remete ao tema sobre restos a pagar são os descritos na Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em seu artigo 36 define restos a pagar como “despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas” (Brasil, 1964).

Em regra, o Estado fica limitado à data de 31 de dezembro (coincide com o ano civil) para cumprir as obrigações assumidas com seus credores no exercício financeiro de 01 de janeiro a 31 de dezembro de cada ano. Porém, aqueles compromissos que não puderam ser realizados no exercício vigente, o responsável pelos lançamentos das contas públicas procederá à inscrição em restos a pagar, que poderão ser realizados em exercícios financeiros subsequentes (Coelho *et al*, 2019).

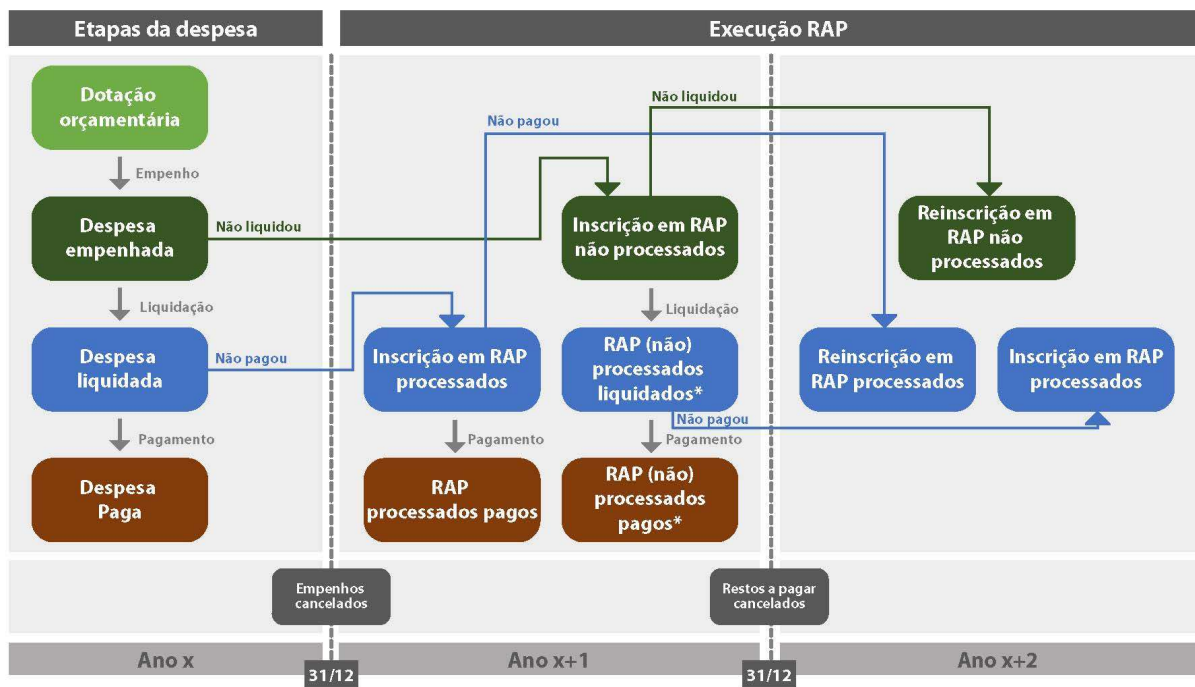
Todas as despesas regularmente empenhadas, no exercício em vigor ou anterior (reinscrição), mas não pagas em 31 de dezembro do exercício vigente serão consideradas restos a pagar; e os estágios dessas despesas ocorrerão no exercício seguinte, sendo controlados em contas específicas, em que constarão informações de inscrição, liquidação, pagamento e, se for o caso, cancelamento (MCASP, 2023; Giacomoni, 2021).

Os Restos a pagar são empregados como instrumento suplementar para o orçamento nos diferentes níveis de governo, e são mecanismos que os entes públicos se utilizam, para postergar um desembolso de uma despesa empenhada para o exercício fiscal futuro (Almeida; Sakurai, 2018).

Os restos a pagar são divididos em dois tipos: Processados (RPP) e Não Processados (RPNP). Entende-se por RPP aqueles créditos orçamentários que passaram pelas fases da despesa até a sua liquidação; e os RPNP as despesas a liquidar ou em liquidação (Brasil, 1986; MCASP, 2023), conforme elucidado na Figura 3:

**Figura 3 – Mecanismo dos restos a pagar**





Fonte: Relatório de Avaliação de Restos a Pagar (Brasil, 2023).

Pode-se observar que as despesas inscritas em RPNP são as não liquidadas, aquelas cujo material ou serviço ainda não foram entregues até 31 de dezembro do ano vigente ao ente público, ou as que ainda estão em fase de verificação do direito adquirido pelo credor, que é considerada despesa em liquidação (MCASP, 2023).

A fase da execução da despesa “em liquidação” foi incluída pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público onde pretende-se formalizar o registro contábil no patrimônio mediante ocorrência do fato gerador, e não do empenho. Esta inclusão indica um processo de adequação de convergência às normas contábeis internacionais aplicadas ao setor público - IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards* (Coelho et al, 2019).

De acordo com Silva e Lima (2016) e Costa e outros (2013) os RPNP não são considerados despesas no período da inscrição do RP (pendentes de alguma condição), esses RPNP são apontados como atos administrativos sujeito a implemento de condição, uma vez que o fato gerador ainda não ocorreu (a liquidação do empenho). Registra-se a observância aos fatos. Os RPNP são resultantes de atos administrativos advindos de acordo do gestor público com credores, sendo dessa forma, objeto de evidenciação nos demonstrativos contábeis, sendo considerado como ato potencial e, dessa forma, “suas condições não o sustentam como Passivo”, sendo postergada para o exercício seguinte a realização da despesa.

Porém na visão de Barbosa (2019), a condição indispensável para a inscrição em restos a pagar, processados ou não processados, é a emissão do empenho no exercício que foi

contraída a despesa, e que devido ao regime de competência adotado no Brasil para as despesas públicas - regime advindo da Lei 4.320/64, o fato gerador adotado para as despesas orçamentárias é o empenho. Tal alegação advém dos escritos da Lei 4.320/64 em seu art. 34 onde dispõe que “Pertencem ao exercício financeiro: (I) as receitas nêle arrecadadas; (II) as despesas nêle legalmente empenhadas”.

A Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), é um outro dispositivo que trouxe alterações nos restos a pagar. Ela surgiu como um código de boas práticas fiscais, com finalidade de transparência, prestação de contas e com a ideia de impor limites e restrições aos gastos do governo. Fazer com que o governo gaste menos do que arrecada, mediante imposição de limites. Em relação aos restos a pagar, condicionando a sua inscrição nos dois últimos quadrimestres do mandato à disponibilidade de caixa para honrá-los (Costa *et al*, 2013).

Alves (2011, p. 25) opina que a LRF foi uma tentativa de corrigir a utilização enviesada dos RP. O § 2º do art. 41, a parte que trata dos RP, foi vetada, assim como todo o artigo 41, ele estabelecia que o limite para a inscrição dos restos a pagar seria o saldo de caixa do Poder ou órgão. As alegações do veto era de que “atentaria contra o princípio do equilíbrio fiscal e do interesse público”.

O art. 42 vedou ao titular de Poder ou órgão contrair obrigação de despesa, nos dois últimos quadrimestres do último ano do seu mandato, que não possa ser cumprida dentro dele, e as parcelas a serem pagas nos próximos exercícios devem ter suficientes disponibilidades de caixa para honrar as despesas contraídas (Gomes, 2014).

Quanto às disponibilidades de caixa, um dos fatores que podem contribuir para o aumento do estoque de RP é o limite de desembolso do Cronograma Mensal de Pagamentos do Governo Federal, uma vez que a STN define limites únicos de pagamentos. “Os limites de pagamento de despesas estabelecidos pelos decretos de contingenciamento forçam o órgão a inscrever e reinscrever despesas que excedem esses limites como restos a pagar (RP)” (Vieira; Santos, 2018, p. 732).

Logo, o fato de as dotações orçamentárias constarem da LOA, não garantem a execução dos recursos, conforme preconiza a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que sujeita a liberação de recursos à arrecadação bimestral das receitas previstas na LOA e, caso não se materializem, o Poder Executivo deve se valer de um instrumento de contenção do gasto, mais conhecido como Contingenciamento. No decorrer do exercício, a depender do comportamento

da arrecadação das receitas, novos limites de pagamentos das despesas serão autorizados mediante Cronogramas Mensais de desembolsos do Governo Federal (Souza, 2014).

Em pesquisas realizadas sobre análise de restos a pagar, Souza e Rodrigues (2018) apontaram para a correta inscrição em restos a pagar a fim de evitar que a insuficiência financeira influenciasse negativamente no orçamento das entidades públicas podendo acarretar prejuízos nos serviços prestados para a sociedade, assim como, Alves e outros (2017) identificaram que os pagamentos das despesas inscritas em restos a pagar afetam o equilíbrio financeiro dos Órgãos Públicos.

Por outro lado, Andrade (2022) aponta em seus estudos, realizado no período de 2015 a 2016, que o volume das despesas inscritas em restos a pagar não conflitou com as despesas do ano corrente, assim como, a prática da utilização dos restos a pagar como “orçamento-paralelo” não se concretizou em sua pesquisa.

Em relação ao volume das inscrições em restos a pagar, em pesquisa realizada para analisar a composição dos RP, no período de 2009 a 2015, foi identificado que as despesas inscritas em restos a pagar tiveram aumento de 2009 à 2014 e consumiram em média 25,87% da disponibilidade líquida de caixa (Lima; Figueiredo; Santos, 2017).

Outras questões que podem ser observadas e que implicam em inscrições de RP, estão relacionadas com o limite de pagamento autorizado para o desembolso dessas despesas. Em estudo realizado no período de 2012 a 2015 sobre a execução orçamentária e financeira das despesas com gastos de saúde do SUS (Sistema Único de Saúde), foi verificado que esse limite de pagamento foi insuficiente para arcar com as obrigações do exercício vigente e provocou elevadas inscrições em RP (Vieira; Santos, 2018).

Neste contexto, observa-se que a literatura de restos a pagar aponta para insuficiências de caixa, podendo afetar o equilíbrio financeiro, porém, também apontam casos em que organizações públicas fazem o bom uso do recurso público. Mas no geral, o volume de inscrições em restos a pagar vem aumentando consideravelmente, como discutido na próxima seção.

### **2.3.2 Restos a pagar em números**

De acordo com os dados oficiais do governo, as inscrições em restos a pagar tem se mostrado crescente nas últimas décadas. Na Figura 4 pode ser observada a evolução do estoque de restos a pagar do Governo Federal para o período de 2006 a 2016 (Brasil, 2017). O Relatório

de Avaliação dos Restos a Pagar, detalha melhor os valores dos últimos treze anos, de 2010 a 2022, conforme demonstrado na Figura 5 (Brasil, 2023f).

**Figura 4 – Evolução do estoque de restos a pagar apurado em dezembro e inscrito para a execução no ano seguinte de 2006 a 2016 – R\$ bilhões**



*Em 2017 o estoque é apurado no início do ano.*

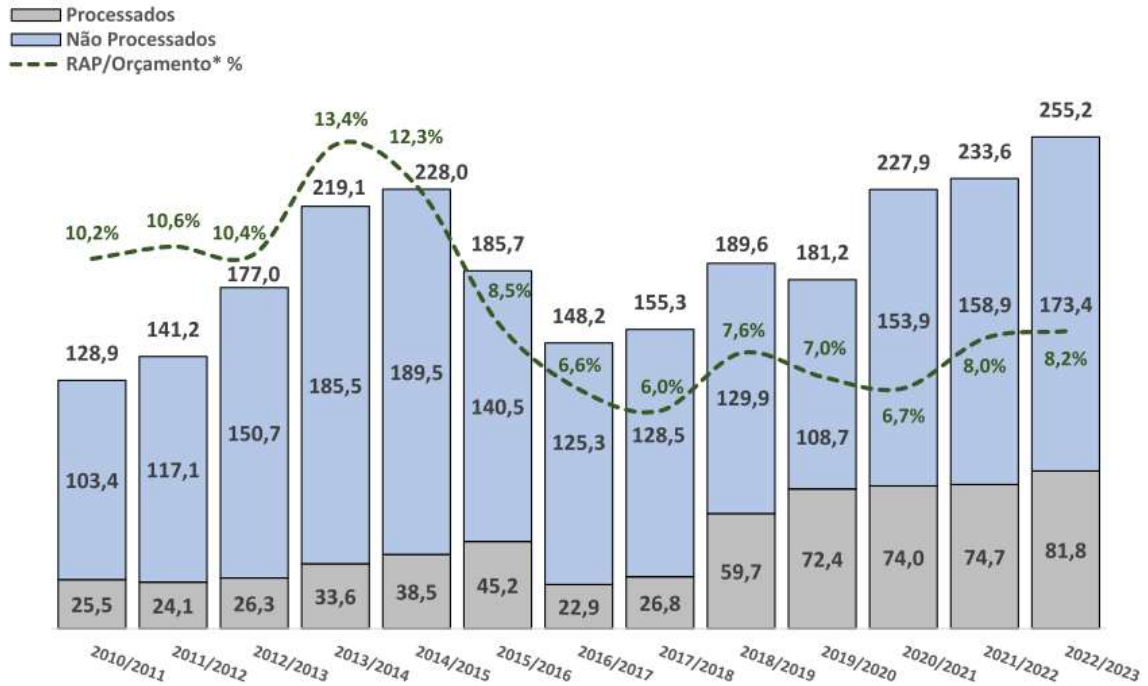
*Estoque de um ano refere-se à inscrição de despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro do ano anterior somada a reinscrição de restos a pagar de anos anteriores.*

*Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional*

Fonte: Relatório de Avaliação de Restos a Pagar, Tesouro Nacional 2017.

Como pode ser observado na Figura 4, de acordo com os dados extraídos do Relatório de Avaliação de Restos a pagar, publicado em 02/02/2017, o assunto restos a pagar ainda se apresenta com boa representatividade em relação ao orçamento, e que estudos e investigações são necessários. Na Figura 5 verifica-se que apesar do esforço da liquidação a partir de 2018, os números absolutos ainda se mantêm elevados, assim como percentual em relação ao orçamento.

**Figura 5 – Evolução do estoque de restos a pagar 2010 a 2022 – R\$ bilhões**



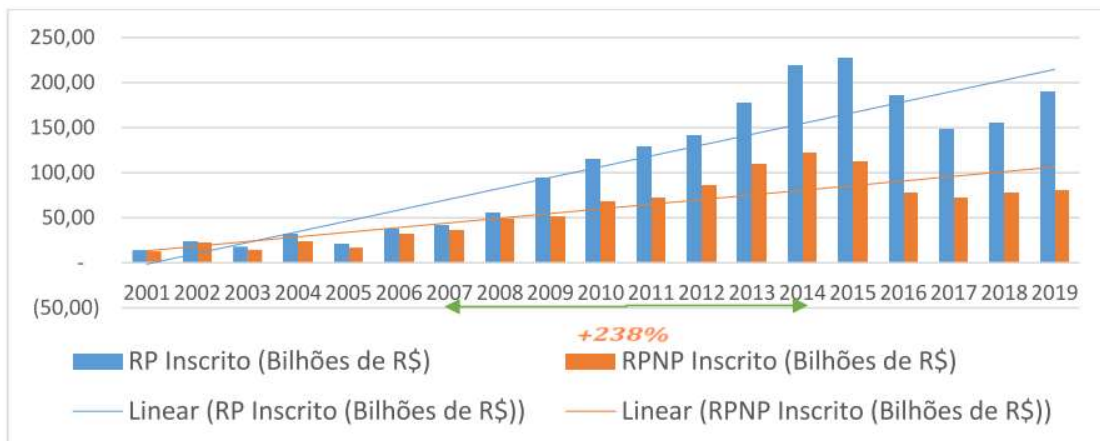
\* Orçamento = dotação de despesas atualizada do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Não inclui despesas com refinanciamento da Dívida Pública.

Fonte: Relatório de Avaliação de Restos a Pagar, Tesouro Nacional 2023.

De acordo com Feitosa e Freitas (2021, p. 200):

Dados do Siga Brasil – Painel Especialista 3– do Senado Federal apontam que, em 2019, 7%, aproximadamente R\$ 12 bilhões, de todas as despesas empenhadas pelo Governo Federal foram inscritas em restos a pagar, ou seja, este é o volume de recursos não executado dentro do exercício. Desse total, 43% valores da ordem de R\$ 5 Bilhões foram inscritos em RPNP – Restos a pagar não processados, ou seja, perde-se o benefício da contrapartida, que é postergado para o próximo exercício financeiro. Em uma análise geral, infere-se que no período de 2001 a 2009, além do volume total de Restos a pagar do Governo Federal ter aumentado de forma significativa, os do tipo não processados sempre representam não menos de 42% desse volume, tendo ocorrido picos de mais de 80% (Feitosa; Freitas, 2021, p. 200).

Figura 6 - Restos a Pagar não Processados 2001 a 2019 - Governo Federal

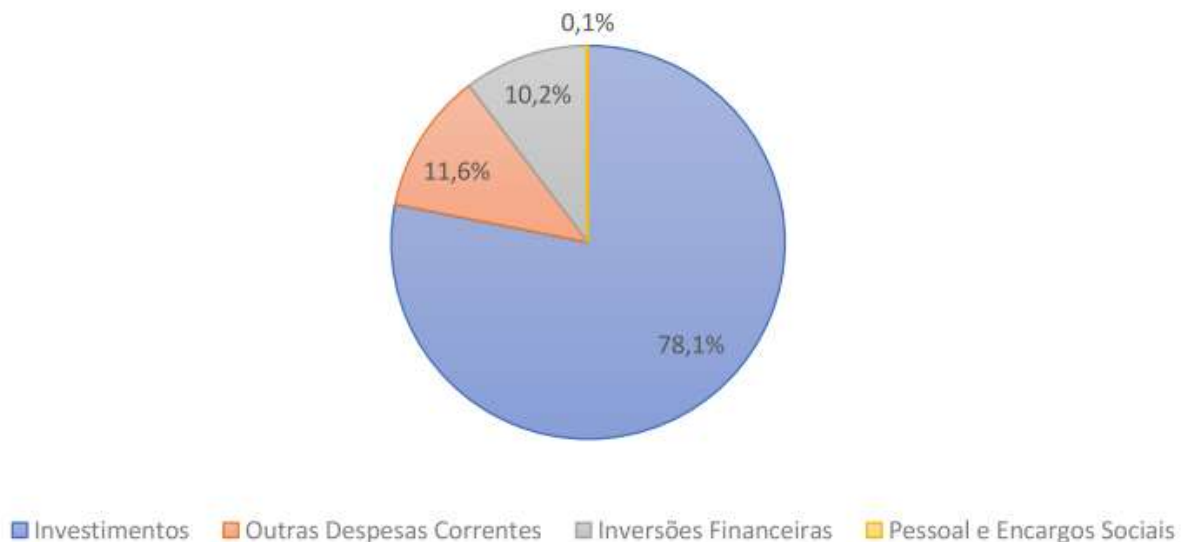


Fonte: Feitosa e Freitas (2021, p. 201)

Quanto à distribuição por Grupo de Natureza de Despesa (GND) do estoque de RPNP, os estudos de Nascimento (2020, p. 29) apontam para os seguintes valores (Figura 7):

Considerando somente os RPNP não liquidados passíveis de cancelamento por força da edição do Decreto nº 9.428/2018, apurou-se um estoque em 30 de junho de 2019 na ordem de R\$ 22,6 bilhões. Na análise por GND, R\$ 17,5 bilhões (78,1%) referem-se a Investimentos, R\$ 2,6 bilhões são de Outras Despesas Correntes (11,6%), pouco menos de R\$ 2,3 bilhões fazem face às Inversões Financeiras (10,2%) e somente R\$ 27 milhões são de despesas com Pessoal e Encargos Sociais (0,1%), conforme gráfico abaixo (Nascimento, 2020, p. 29):

**Figura 7 – Estoque de RPNP por Grupo de Natureza de Despesa**



Fonte: Estudo sobre *Os impactos da edição do Decreto nº 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal*, Nascimento (2020).

Os gastos com despesas da GND 4 – Investimentos, passíveis de cancelamentos, se mostram bastante significantes. Representa boa parte da discricionariedade dos gestores públicos (Baumann, 2019), nele são realizadas aquisições de instalações, equipamento e material permanente, além de planejamento e execução de obras (Brasil, 2023c).

Como pode ser observado, o estoque de restos a pagar tem crescido a cada ano, o que leva a literatura a citar sobre a existência de um orçamento paralelo, onde o próprio TCU faz esta alusão, assunto tratado na próxima subseção.

### 2.3.3 Orçamento Paralelo

Na literatura nacional o tema “Restos a pagar” é tratado como uma medida de

endividamento. A literatura trata os restos a pagar como o surgimento de um “orçamento paralelo”, dado que as brechas de regulação do tema aliadas às posturas dos Tribunais de Contas, tem implicado nesse carregamento de despesas para os próximos exercícios (Aquino; Azevedo, 2017).

Os dois tipos de restos a pagar, RPP e RPNP, tem desafiado o regime fiscal, sendo os RPNP considerado “particularmente problemático”, o que deveria ser uma exceção acabou virando regra, dado que são despesas que circulam fora do orçamento regular, onde o próprio TCU chama de “orçamento paralelo”. A composição deste orçamento de restos a pagar é obtida pela liquidação dessas despesas (Aquino; Azevedo, 2017).

A fim de evitar múltiplos “orçamentos paralelos”, o Manual De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público - MCASP (2023) destaca a obediência ao princípio da unidade ou totalidade do orçamento, com a finalidade de que todas as receitas previstas e despesas fixadas integrem um único documento (LOA), em cada ente da esfera federativa.

Para Barbosa (2019) dada as características extraorçamentárias dos restos a pagar, ou seja, não é integrado como despesa orçamentária regular dentro do exercício, acaba gerando um tipo de “orçamento paralelo” além daquele existente, uma vez que pode comprometer as receitas recebidas no próximo exercício, e por se tratar de uma dívida a ser paga, os recursos financeiros destinados aos pagamentos dessas despesas deveriam acompanhar a inscrição dos RP, ou seja, recursos advindos do exercício anterior.

Assim como, Ferreira e Souza (2020) citam que são claros os prejuízos que as inscrições em restos a pagar causam à transparência dos recursos, uma vez que são despesas comprometidas, não pagas no exercício a qual pertencem, acabam criando um resultado artificial porque serão pagas em exercícios subsequentes e acabam prejudicando as próximas despesas já autorizadas na LOA.

A pesquisa de Brandão (2020) buscou identificar a tendência do estoque no Fundo Nacional de Saúde (FNS) a partir da análise dos valores dos restos a pagar inscritos e reinscritos relativos aos exercícios financeiros de 2016 a 2019. Os resultados demonstraram uma tendência da falta de regularidade no estoque de restos a pagar da Unidade, [...] e para alguns tipos de despesas observou-se concomitância de execução de um orçamento paralelo ao do exercício corrente.

Contrapondo-se às afirmações que remetem à existência de orçamento paralelo, as referências legais apontam para a obediência a princípios que norteiam o planejamento,

execução e controle da peça orçamentária e que, portanto, devem ser observados pelos entes da federação.

#### **2.3.4 Princípio da Anualidade**

Dentre os princípios elencados na Lei nº 4.320/64, aqueles que mais se aproximam ao tema RP é o do equilíbrio e da anualidade, uma vez que é recomendado que a dotação orçamentária de um exercício financeiro não seja utilizada para cumprir com as obrigações do exercício seguinte (Aquino; Azevedo, 2017; MCASP, 2023).

A proposta da anualidade orçamentária é de que a previsão de receita e fixação de despesa deve ser compreendida para o horizonte de 01 (um) exercício financeiro. Na visão de Alves (2011) esse princípio perdeu defensores sob a alegação de que engessa a gestão dos recursos financeiros, conduzindo à ineficiência do gasto público e ao desperdício. Giacomoni (2021) relata que a anualidade orçamentária é aceita praticamente por todas as nações modernas.

Em estudos anteriores Carvalho (2012) buscou identificar se a execução orçamentária no Brasil institui um modelo de plurianualidade, dado que, nos últimos anos países desenvolvidos têm migrado de um modelo de execução orçamentária anual para uma estratégia plurianual, e o princípio da anualidade tem sido flexibilizado por normativos infraconstitucionais.

Ainda sobre o estudo acima, foi realizada pesquisa para analisar o prazo médio de execução das despesas primárias através de fluxos de restos a pagar do Poder Executivo do Governo Federal. Os resultados encontrados apontaram que as despesas discricionárias levavam uma média de 4 a 5 anos para serem executadas e que mais de 90% das despesas quando inscritas em restos a pagar não eram liquidadas, indicando um “restos a fazer”. Uma das hipóteses levantadas na pesquisa é de que a dotação vem sendo fixada acima da capacidade de execução, e que 25% das dotações de despesas discricionárias não eram executadas no ano em exercício, passando para os exercícios seguintes. O que indica características plurianuais no orçamento brasileiro.

Uma das características marcantes do princípio da anualidade, são os gastos desproporcionalmente altos e a corrida contra o tempo para gastar as dotações do orçamento no último trimestre do exercício financeiro (Hyndman *et al*, 2007).

Para Liebman e Mahoney (2017) não se deve perder de vista os benefícios potenciais de períodos orçamentários de um ano. Ciclos de dotações mais curtos podem produzir



benefícios de maior controle do Congresso sobre as operações do Poder Executivo.

Apesar do princípio da anualidade repousar na ideia de flexibilização orçamentária, por força de normativos infraconstitucionais, remetendo a traços de plurianualidade, existem mecanismos que se adequam a esta realidade, porém não são praticados no governo brasileiro.

### 2.3.5 Carry-over / Roll-over

Considerado como mecanismo internacional de flexibilidade da anualidade orçamentária, Aquino e Azevedo (2017) apontam que, os RP são considerados mecanismos de carregamento de créditos (*Carry-over*) e déficits (*déficit-carry-over*) de um período para outro, entre exercícios orçamentários, e a prática dessa transposição orçamentária dificulta a gestão de tal equilíbrio e a obtenção de uma clara noção do resultado fiscal no governo. Dentre os quatro tipos de transposições de créditos orçamentários de um exercício financeiro para o outro, mencionado pelos autores, os RPP e RPNP são dois dos que fazem parte desse carregamento.

Os outros dois tipos são a reabertura de créditos adicionais do tipo especiais que são aqueles créditos destinados a incluir despesas no orçamento para as quais não haja dotação orçamentária específica, autorizado por lei, e desde que tenham sido abertos nos últimos quatro meses do ano, caso em que são incorporados ao exercício financeiro subsequente, mesmo que não haja suporte financeiro no orçamento em questão; e o quarto e último tipo de carregamento é o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior (ativo financeiro menos passivo financeiro) para utilização no exercício posterior e que pode ser utilizado como fonte para abertura de créditos adicionais (Aquino; Azevedo, 2017; Brasil, 1964).

Para Alves (2011), o *carry-over* é um mecanismo que consiste em permitir o carregamento de créditos e dotações orçamentárias não utilizados para o exercício subsequente acompanhado do recurso financeiro, diferentemente do que é praticado no Brasil, em que a totalidade da dotação orçamentária é executada dentro do período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, não sendo postergados créditos para o ano seguinte. O que são carregados para o próximo exercício são os compromissos assumidos com os credores, despesas empenhadas que já foram comprometidas – embora possam ser canceladas em exercícios posteriores.

A prática orçamentária no Brasil pode ser comparada à expressão “use-o ou perca-o” (*use it or lose it*), ou usamos a totalidade dos créditos ou o perderemos. Para muitos autores a questão da anualidade do orçamento brasileiro, o “use ou perca”, tem levado a ineficiência do gasto público e elevados dispêndios no final do exercício. O *carry-over* permite que se postergue os prazos do uso dos créditos orçamentários para depois do exercício (Aquino;

Azevedo, 2017; Liebman; Mahoney, 2017).

Países como Reino Unido, EUA, Alemanha, Suécia e Dinamarca utilizam o mecanismo do *carry-over* (Alves, 2011). Em estudos sobre orçamentos operacionais de Defesa do Canadá, a constatação é de que o incentivo do *use it or lose it* é ineficiente. Os orçamentos autorizados, mas não gastos, são retornados ao Tesouro. Os pesquisadores retratam sobre as incertezas de gastos que podem existir até o fim do ano e sobre as particularidades de cada atividade planejada, porque o gestor deve decidir o que gastar primeiro nas atividades de baixo valor para depois se planejar as de alto valor (Hurley; Brimberg; Fisher, 2014).

Se um gestor racional percebe que o objetivo é gastar todo o orçamento recebido, então ele fará um planejamento para executar toda sua dotação. Mas na verdade são as regras e incentivos fiscais que levam à ineficiência, e não as decisões dos gestores (Hurley; Brimberg; Fisher, 2014).

Barbosa (2019) destaca que o *carry-over* parece não ser considerado uma modalidade dos restos a pagar, porém retrata que não há como negar ser um objeto flexibilizador e propulsor de maleabilidade da anualidade orçamentária, uma vez que possui instrumento legal, e é utilizado para transportar créditos e dotações para o exercício seguinte. A despesa quando legitimamente empenhada, cria vínculo com determinado credor, o seu direito de recebimento de valor pela entrega/prestação do serviço é resguardado. Na modalidade *carry-over* o que seria carregado para o próximo exercício são os créditos não utilizados no exercício em vigor.

Para Liebman e outros (2017), uma solução natural é permitir que os órgãos governamentais utilizem o mecanismo de rolagem (*roll-over*) dos orçamentos não utilizados para o próximo exercício. Os ganhos dependem do grau em que o Congresso ajusta as alocações orçamentárias para controle desse orçamento *roll-over*, se o Congresso reduzir os orçamentos levando em consideração cada carregamento de orçamento, os órgãos não terão incentivos para usar esse mecanismo. Como por exemplo, o Departamento de Justiça dos EUA obteve autorização para transferir o orçamento de projetos de TI em um fundo que pode ser utilizado em despesas de TI para o próximo exercício.

Nos países de economia desenvolvida foram observados esse relaxamento da rigidez da anualidade orçamentária, aderindo ao mecanismo de dotações plurianuais e *carry-over*. Dotações plurianuais é quando o período orçamentário excede o exercício financeiro sendo sua vigência, em geral, ditada pelos programas a que se vinculam. *Carry-over* é um mecanismo que confere ao gestor maior discricionariedade da aplicação dos recursos orçamentários, é

permitido que a dotação não utilizada no exercício em questão passe para o exercício seguinte, possibilitando um melhor planejamento dos recursos (Alves, 2011).

Para suavizar as questões de rigidez da anualidade orçamentária, o *carry-over* foi utilizado como um instrumento por muitos países que adotaram técnicas de flexibilização muito disseminada pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). É considerado um mecanismo para carregar dotações orçamentárias não utilizadas, de um exercício para outro. Relata-se ainda que, mais de 90% dos países membros da OCDE planejam gastos de forma plurianual, realizando projeções a médio prazo (3 a 4 anos) atualizando anualmente (Carvalho, 2012).

Além do *roll-over* uma das técnicas mais confiáveis que poderia ser utilizada é a auditoria, mas isso implica em perda de poder, além de ser uma alternativa bem cara, e limitaria o potencial dos governantes (Baumann, 2019).

No Canadá os departamentos do governo têm permissão para transferir fundos elegíveis do orçamento de um ano para outro. O que se assemelha ao *carry-over* e *roll-over* conforme estudos abordados anteriormente neste tópico. No ano fiscal de 2018/2019 o valor designado foi de 5% dos orçamentos operacionais. O governo federal do Canadá está planejando déficits significativos para os próximos períodos, como consequências dessas previsões são de que terá uma quantidade limitada de “orçamento vencido” para ser alocada para o ano seguinte, e os departamentos do governo podem se deparar com as questões do orçamento use-o ou perca-o “*use it ou lose it*” (Fetterly, 2020).

Fetterly (2020) descreve um breve conceito sobre as incertezas da segurança internacional e importância de o país estar preparado e equipado para enfrentar os novos desafios que estão aparecendo, ele ressalta os gastos de defesa da China que aumentou em dois dígitos desde 1989 e a modernização significativa das Forças Armadas da Rússia e sua expansão da presença militar no Ártico. Portanto, ele relata a necessidade de prontidão, manutenção constante dos meios militares, aporte de novos equipamentos, pronto emprego da força para se adaptar às transformações e mudanças, e esses níveis de atividades prejudicam o gerenciamento do orçamento. Gera complexidade e dificuldade no planejamento orçamentário.

Ainda destaca que o ambiente estratégico global está em constante evolução. Há necessidade de agilidade, adaptabilidade nas operações e que isso precisa se enquadrar dentro da gestão orçamentária de defesa. Ameaças externas aceleram melhorias. Quanto mais se usa um “super planejamento”, mais valiosa será a ferramenta de gerenciamento de recursos (Fetterly, 2020).

Pode-se observar que existe uma preocupação internacional com o uso eficiente das dotações orçamentárias, e questões do tipo “*use it or lose it*” estão presentes nos assuntos tratados de planejamento de orçamentos. Bartels (2021) aponta que o “use ou perca” é baseado no medo dos gestores públicos perderem sua autoridade orçamentária futura. Relata ainda que, as solicitações orçamentárias do Departamento de Defesa dos EUA são desenvolvidas com pelo menos 2 anos antes da sua execução, e ressalta que se houver uma regulamentação excessiva restritiva sobre o orçamento e caso não seja alocado corretamente, deixará os EUA menos capazes e preparados para os desafios da segurança nacional.

Entre os anos de 2013 e 2018 os EUA tiveram mais de 81 bilhões de dólares cancelados no Departamento de Defesa, sendo a maioria das dotações impactadas pelo “use ou perca”, e uma das alternativas será o Congresso permitir as regras de rolagens “*rollover*” orçamentárias (Bartels, 2021).

Liebman e Mahoney (2017) sugerem que a maior parte da ineficiência com gastos desnecessários no final do ano poderia ser eliminada com mudanças relativamente modestas nos procedimentos orçamentários, como por exemplo, permitindo que as agências transfiram fundos não utilizados para o próximo ano fiscal para uso durante um período de carência de quatro meses.

### **2.3.6 Pico de gastos no final do exercício**

Uma característica marcante dos gastos dos governos é o aumento dos gastos ao final do exercício (Baumann, 2019). Ao final do exercício muitas organizações enfrentam situações ocasionadas pela anualidade orçamentária e suas dotações expiram no fim do exercício financeiro.

Os estudos de Liebman e outros (2017) evidenciam que existe uma “pressa” em gastar esses recursos e acabam sendo alocados em projetos de baixa qualidade ao final do ano fiscal. Seu objetivo foi analisar os gastos desnecessários no final do exercício nos EUA. A pesquisa foi realizada testando as previsões usando dados sobre gastos com compras do Governo Federal dos EUA, de 2004 a 2009, em uma única agência governamental. Os resultados mostram que o gasto na última semana do exercício é 4,9 vezes maior que a média semanal do exercício;

Os dados evidenciam um grande aumento de gastos no final do ano fiscal, a categoria que apresentou classificações de qualidade substancialmente mais baixa foi a de tecnologia da informação e os itens mais propensos aos gastos de final do ano são manutenção e reparação de edifícios, mobiliários e equipamentos de escritório, e serviços e equipamentos de TI. Foram

analisados também os ganhos das agências que puderam utilizar o mecanismo de rolar (*rollover*) suas dotações para o próximo exercício. Descobriram que o gasto é maior no primeiro semestre e a qualidade é menor no segundo período (Hurley *et al*, 2014; Liebman; Mahoney, 2017).

Nos EUA a maior parte dos orçamentos fornecidos às organizações do governo federal são para emprego de despesas discricionárias e exigem que sejam utilizados até o final do ano ou que sejam retornados ao erário público. Organizações estaduais e municipais também enfrentam as mesmas restrições (Mcpherson, 2007).

O custo de oportunidade que as organizações se deparam ao final do ano é praticamente zero, o tempo de negociação é menor e acaba levando a gastos ineficientes e desnecessários. Liebman e Mahoney (2017) relatam que poderia ser construído um fundo no início do ciclo orçamentário para despesas de caráter urgente que fossem necessários ao final do ano, porque quando as demandas de gastos futuros são incertas, elas acabam sendo incentivadas a conter os gastos no início do ciclo orçamentário e “queimar” esse estoque de reserva ao final do ano.

A sensação de que o orçamento está expirando leva os órgãos a gastar todos os recursos restantes, e como resultado, há um aumento no volume de gastos e uma queda na qualidade no final do exercício. Há, portanto, na teoria, um incentivo para gastar o máximo possível para “sobreviver”, e o gasto exaustivo de toda dotação pode ser considerado não apenas como a marca de um ano de sucesso, mas um “critério-chave” pelo qual executivos e gerentes financeiros são julgados eficazes (Mcpherson, 2007).

Nos EUA, ao final do ano fiscal, os saldos não utilizados deixam de estar disponíveis para novas contratações, eles ficam numa conta vencida no prazo de cinco anos para ajustes de contabilização das obrigações incorridas no ano fiscal para o qual ele foi proposto, e ao final dos cinco anos os recursos reverterem para uma conta única do Tesouro (Liebman; Mahoney, 2017; Mcpherson, 2007).

Os estudos de Baumann (2019) relatam que até o momento o modelo econômico mais desenvolvido é o de Liebman e outros (2017), ao explicar os gastos no final do exercício por meio de economias preventivas (criação dos fundos para imprevistos ao final do ano) juntamente com orçamentos que expiram anualmente (anualidade orçamentária). Diferentemente do Brasil, conforme pesquisa de Carvalho (2013) é adotado o modelo com características de plurianualidade orçamentária, dado que as dotações não utilizadas são comprometidas através do empenho e são transferidas para os próximos exercícios por meio de restos a pagar (até o limite de 3 anos para os restos a pagar não processados).

Liebman e outros (2017) aponta que ao final do ano fiscal eles não podem transferir as dotações não utilizadas para o próximo exercício e, portanto, gastam tudo. O mecanismo político utilizado é a permissão do uso do *roll-over*, onde as dotações não utilizadas no ano, podem ser “roladas” para o exercício seguinte. Pode-se observar que essas questões de gastos ao final do exercício, sejam em maiores quantidades ou em volumes financeiros, nos entes governamentais, não são evidências recentes, relatórios do *Government Accountability Office*, entre 1980 e 1985, já apontavam que os gastos do 4º trimestre entre as agências do governo dos EUA eram um pouco maiores do que os gastos de todo ano.

Na pesquisa de Hyndman e outros (2007), foram feitas entrevistas com gestores do setor público do Reino Unido e estes relataram que os desperdícios reduziram por meio de controles pelos departamentos, principalmente se houvesse a disponibilidade de um fundo para utilização de gastos não essenciais. Outros de forma mais pejorativa, se referiram aos gastos de fim de ano como “pintura de mastro da bandeira”. Para outros entrevistados os preços praticados pelo mercado estão acima do praticado na média do ano, sugerindo que muitos fornecedores estão engajados com as práticas de utilização da dotação orçamentária em maior quantidade ao final do exercício.

Baumann (2019) em seu estudo sobre elevados gastos ao final do exercício, relata que os picos de gastos no fim do ano resultam em uma tendência de gastos de menor qualidade. Foram coletados dados do Reino Unido e da Irlanda do Norte para investigar o que faz com que os departamentos dos governos adiem os gastos até o final do exercício e que políticas são eficazes para melhorar a eficiência dos gastos dos governos, no período de 1997 a 2014.

Os resultados no Reino Unido apontaram que mesmo num cenário onde era permitido a política do *roll-over* (permissão para economizar fundos entre os anos fiscais) os gastos ao final do ano persistiram, e não foram encontrados sinais de melhorias com as práticas do *roll-over*, ou seja, com ou sem o *roll-over* não houve alteração na variação de gastos ao final do ano. Nesta pesquisa foi identificada que 16% dos gastos de capital do governo do Reino Unido ocorrem no último mês (calendário fiscal de abril a março).

Nas contribuições do estudo de Baumann (2019) ele apresenta nova técnica de impostos orçamentários que se adapta a um modelo e se mostra eficaz para suavizar os gastos e melhorar a eficiência dos gastos no decorrer do exercício financeiro. Trata-se de um novo mecanismo orçamentário que permite suavizar os gastos no decorrer do exercício, levando a uma procrastinação mais cara para cada entidade. A comparação do modelo de procrastinação com os de poupança por precaução (Liebman; Mahoney, 2017) dos EUA se mostraram fracos em

relação às experiências anteriores do Reino Unido. A recomendação do estudo é a implantação do imposto variante no tempo, pois são de baixo custo, fáceis de implementar e entender, não tiram o poder político dos governantes, se mostraram capazes de suavizar os gastos ao longo do exercício financeiro e uma melhor entrega de superávit à sociedade.

McPherson (2007) realizou entrevistas com vários gerentes do Departamento de Defesa dos EUA cujos orçamentos variavam de US\$ 200.000 a US\$ 20 bilhões. Desses gerentes, 95% concordaram que os gastos no final do ano eram um problema.

Frakes e Wasserman (2016) relatam que foi realizado estudo para investigar evidências de procrastinação no serviço público. Os resultados evidenciam que tarefas com prazo de entrega para duas semanas, foram concluídas metade delas no último dia do prazo. Para afirmar que este tipo de tarefa foi causado pela procrastinação, foi verificado que quando o trabalho passou a ser supervisionado, por modelo de teletrabalho, houve uma mudança de comportamento e conseqüentemente melhoria da produção das atividades.

Baumann (2019) ainda relata que explicações aleatórias são frequentemente oferecidas, mas revelam-se espúrias, como o de que em muitos países (não atualmente no Reino Unido) se todo o orçamento não for gasto ele retorna ao caixa único do Tesouro, ou se não gastar todo o seu orçamento, ele virá reduzido no próximo ano. Ele alega que essas explicações são alguns dos argumentos para gastar todo orçamento no ano financeiro, e que em sua visão deve haver algum outro mecanismo que incentive os órgãos do governo a adiar os gastos até o fim do exercício.

Em relação à Irlanda do Norte, geralmente está sujeita às mesmas restrições orçamentárias do Reino Unido, e dos resultados pode-se observar que os gastos de capital são mais discricionários e se apresentam maiores ao final do ano.

Hyndman e outros (2007) relatam ainda sobre questões de pressão política, quando há a necessidade de ajustar os projetos ao exercício financeiro, com a necessidade política de mostrar resultados todos os anos a outros políticos.

Ainda sobre essas questões políticas, mesmo num cenário onde é permitida a prática do mecanismo de *roll-over*, os gestores se sentem pressionados em utilizar toda a dotação no exercício corrente, para evitar reprogramações orçamentárias do órgão ou questionamentos superiores sobre as dotações não utilizadas, e nestes casos a falta do *roll-over* não é a culpada, pois os recursos não estavam vinculados a um exercício financeiro específico. (Baumann, 2019).

No final do exercício de 2014, o governador de San Petersburgo, cidade da Rússia, anunciou em reunião do governo medidas para punir os servidores públicos, negando-lhes bônus, que na sua visão não foram eficientes, uma vez que foi executado “apenas” 92,4% do orçamento do ano (Baumann, 2019; NTV, 2015).

Bartels (2021) corrobora da mesma opinião que Baumann (2019) quando relata as questões do “use ou perca”, há uma preocupação de que as dotações orçamentárias não utilizadas sejam perdidas para sempre, e o departamento que não utilizar todo seu orçamento em um determinado ano fiscal (nos EUA outubro a setembro) receberá menos dotações no próximo ano.

No Brasil identifica-se práticas de plurianualidade orçamentária, com o carregamento da despesa empenhada, onde já foi gerado um vínculo com o credor, e nos EUA, a exemplo do Departamento de Defesa, há uma expectativa que o orçamento seja executado 25% a cada trimestre, e a cadeia de comando da gestão financeira está sempre pressionando para que se atinja os 100% dentro do ano fiscal (Bartels, 2021).

Em estudo recente foi analisada a influência do “*use it or lose it*” na execução orçamentária das Universidades brasileiras, no período de 2015 a 2019, e os resultados apontaram para uma tendência de gastos no final do ano, em que 87% das Universidades Federais apresentaram pressão por gastos no último trimestre do exercício financeiro (Araújo *et al*, 2022).

Existe uma disposição legislativa nos EUA, a provisão 20/80, onde estabelece que não mais que 20% dos fundos orçamentários devem ser gastos nos dois últimos meses do ano, ou seja, os 80% devem ser executados ao longo dos 10 meses anteriores. Este procedimento está estabelecido no regulamento financeiro do *Department of Defense (DoD)*, e os gestores são medidos pela taxa de execução (Bartels, 2021).

Bartels (2021) ainda defende que o objetivo não deve ser a eliminação do pico dos gastos no fim do ano fiscal, e sim remover o incentivo para gastar cada dólar até o final do ano fiscal, independente da qualidade do gasto. O Congresso só permite que algumas despesas sejam gastas pelo *DoD* no exercício seguinte, como as compras, pesquisa e desenvolvimento e construção militar, porém não são para todos os tipos de despesas que esse mecanismo é permitido.

Quanto aos cancelamentos dos 81 bilhões de dólares referidos por Bartels (2021), esses recursos cancelados poderiam ser empregados para melhorar a defesa nacional, seja em manutenção dos meios ou estoque de munições. Reestruturar o incentivo do “use ou perca” não



tem garantia do não cancelamento das dotações, mas pode direcionar para um melhor aproveitamento da gestão dos recursos financeiros.

Hyndman e outros (2007) também destaca que no Reino Unido durante décadas se praticou o fenômeno quase universal da anualidade orçamentária, onde exigiam que as dotações orçamentárias fossem gastas até o final do ano ou então que fossem retornados. À medida que chega o final do exercício, acontece a corrida contra o tempo, para que todo orçamento seja gasto. Porém isso implica em gastos ineficientes, compras desnecessárias, fornecedores que majoram os preços, gasto com despesas de baixa prioridade somente para consumir todo orçamento, e é visto como o contrário do uso econômico, eficaz e eficiente dos recursos financeiros.

Um aumento nos gastos de fim de ano não implica necessariamente em resultados ruins. Os departamentos de compras podem se planejar com antecedência para a possibilidade de que recursos extras estejam disponíveis, mas para isso, grandes contratos necessitam semanas ou até mesmo meses de planejamento (Liebman; Mahoney, 2017).

Nesta subseção buscou-se reunir literaturas que abordassem como os picos de gastos ao final do exercício também se mostram como uma prática observada em outros países. Ao que parece, não é só o governo brasileiro que enfrenta questões de excesso de compras ao fim do exercício, no entanto, os resultados de tais práticas parecem ser semelhantes por quem as praticam. Porém, quais seriam as razões para a continuidade desses picos de gastos ao final do ano? Se as despesas forem empenhadas muito próximas ao final do exercício, nem todas conseguirão se submeter às fases de liquidação e pagamento, provocando assim inscrições em restos a pagar não processados.

## 2.4 CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

O tema restos a pagar tem apresentado preocupações na academia, e na visão de muitos autores é um assunto que precisa de maior atenção, dado o volume de recursos que ano após ano são inscritos em restos a pagar (Brasil, 2023f). Este posicionamento pode ser observado nos estudos de Aquino e Azevedo (2017), Brandão (2020), Feitosa e De Freitas (2021), Araújo, Lins e Diniz (2022), Carvalho e Piscitelli (2014), Carvalho (2012), Cavalcanti (2019); Coelho *et al.* (2019), Queiroz (2020), Barbosa e Rodrigues (2023), entre outros.

Dada a preocupação quanto às inscrições em restos a pagar, torna-se legítimo maiores esclarecimentos quanto aos cancelamentos das despesas inscritas, se por um lado, os gastos que são alocados em peças orçamentárias posteriores são motivo de preocupações, quem dirá se

estas despesas forem canceladas, acaba por reduzir a capacidade de realização de novos gastos em orçamentos futuros (Brabosa; Rodrigues, 2023).

Outro entendimento decorrente do cancelamento dos restos a pagar é a perda do crédito pelas organizações públicas, estimulando a necessidade de utilizar novo crédito do orçamento vigente para fazer frente às despesas não concretizadas, o que prejudica o planejamento do exercício corrente (Ferreira; Souza, 2020). Este cancelamento de restos a pagar pode ser entendido como a frustração do crédito, a perda da oportunidade de desenvolver políticas públicas e da credibilidade orçamentária (Aquino; Azevedo, 2017).

A preocupação com os cancelamentos de restos a pagar se dá quando estas despesas não são liquidadas. Quando elas são inscritas em RP e liquidadas, fica faltando somente o último estágio que é o seu pagamento. Porém, quando não são liquidadas (não processadas), abre margem para a discricionariedade do gestor e não se sabe ao certo quando se dará a efetiva realização da despesa e acabam incorrendo nos motivos aqui expostos. Diante disso, pode ser observado que os maiores volumes de cancelamentos de restos a pagar são os provenientes dos não processados conforme apontado por Coelho e outros (2019).

Entre 2005 e 2007, 29% das inscrições em restos a pagar foram canceladas até o final do exercício, e os cancelamentos de restos a pagar, entre 2008 e 2013, representaram 12,4% do saldo inicial de RP inscritos (Carvalho; Piscitelli, 2014). Nonaka (2019, p. 57) destaca que “quanto maior a representatividade de cancelamentos de RPNP pode ser considerado maior ineficiência da gestão, pois mesmo sendo ‘empurradas’ para o exercício posterior como restos a pagar, as despesas não foram executadas e ainda deixaram de existir no plano”.

Cavalcanti (2019) se propôs a buscar em sua pesquisa o período ótimo para manter os empenhos em RP, uma vez que, se o cancelamento for tardio os créditos estarão em estoques de RP e isso gera incertezas quanto ao planejamento de caixa do governo podendo impactar nas metas fiscais, e se o cancelamento ocorrer antes da sua esperada liquidação gera perda de crédito do orçamento da unidade gestora. A análise foi feita com dados das Universidades e Institutos Federais de 2013 a 2017. Os resultados apontaram um impacto negativo no pagamento nas despesas de capital, e nas despesas de custeio a implantação do Decreto 9.428/2018 apresenta-se como fator positivo. Ainda ressalta que, a omissão de um decreto de execução de RP por grupos de despesas levará a perdas de despesas de capital e de custeio.

No Brasil, os achados das pesquisas para o cancelamento dos restos a pagar retratam situações diferentes das que se apresentam em outros países. O carregamento do crédito orçamentário não é permitido de um exercício financeiro para outro, porém o que são

permitidos são os deslocamentos de despesas previamente comprometidas (empenhadas) que podem ser transferidas para os próximos exercícios (no caso dos restos a pagar não processados o período máximo para liquidação é de até 3 anos mediante novo Decreto 9.428/2018).

Em razão do volume de recursos públicos federais não empregados em virtude dos cancelamentos de restos a pagar, Barbosa e Rodrigues (2023) realizaram estudo para identificar o nível de influência dos limites de movimentação e empenho e das inscrições em restos a pagar sobre o cancelamento das despesas inscritas em RP, no período de 2008 a 2020. Identificaram uma significativa relação do volume de inscrição de restos a pagar e o cancelamento dos RP, assim como o descontingenciamento ao final do exercício com os montantes cancelados. Esses fatores são capazes de afetar a qualidade do serviço público e privado.

Aquino e Azevedo (2017) discutem em seu estudo o impacto dos restos a pagar na credibilidade e na transparência do orçamento público brasileiro. Foram coletados os dados do governo federal, 26 estados e o Distrito Federal e cerca de 4.100 municípios. Os resultados apresentados evidenciam um crescente endividamento e que a fraca regulação principalmente sobre os RPNP tem reduzido seriamente a credibilidade e a transparência em toda esfera federal.

Ferreira e Souza (2020, p. 13) apontam em sua pesquisa a identificação de fatores determinantes para o cancelamento de RP, através de uma análise com base na execução financeira da Marinha do Brasil, no período de 2008 a 2016. Foram encontrados que em relação aos restos a pagar não processados:

[...]1) quando a capacidade de execução é baixa, a pressão ao final do exercício é mais acentuada, aumentando a quantidade de inscrições em RP não processados; 2) quando a quantidade de RP não processados é elevada, há uma maior quantidade de inscrições relacionadas a empenhos sem licitação; e 3) a morosidade na realização da despesa, com base na concentração da emissão de empenhos no último trimestre, aumenta a inscrição de RP não processados (Ferreira e Souza, 2020, p. 13).

Os fatores estão relacionados à baixa capacidade de execução dos recursos frente às elevadas dotações do exercício e aponta para a prática de transferir dotações para exercícios futuros (*Carry-over* indireto). Contingenciamento e aumento de despesas de investimentos não foram significativos. Segundo Baumann (2019) uma restrição importante nos gastos no final do ano é que alguns insumos de produção, como tempo e recursos departamentais, não podem ser dimensionados na mesma medida que os gastos, o que leva a retornos decrescentes.

Carvalho (2012) aponta que os restos a pagar não são o problema orçamentário brasileiro, mas é apenas um reflexo, levantando uma discussão sobre o excesso de dotação fixada. No ambiente acadêmico, acerca das motivações dos cancelamentos dos restos a pagar,

Vieira e Santos (2018) destacam que questões de programação financeira estabelecidas em decretos de contingenciamento, para desembolsos das despesas, visando cumprimento de metas de superávit primário, também estão ocasionando um ciclo de rolagem dos restos a pagar e causando o cancelamento desses RP.

Estudos sobre os impactos dos RPNP no desempenho finalístico de 55 Universidades Federais Brasileiras, no período de 2012 a 2018, mostram que, todas as universidades executam praticamente toda sua dotação no exercício financeiro, a taxa de variação dos RPNP é extremamente sensível à taxa de variação do orçamento autorizado (corrobora com os mecanismos do “*use it or lose it*”), há relação positiva entre índice de execução orçamentária x notas do Ranking Universitário Folha, e relação negativa entre o percentual de RPNP com as notas desse ranking (Feitosa; De Freitas, 2021).

O estudo de Nonaka (2019) buscou medir a eficiência na gestão orçamentária dos restos a pagar não processados nas Instituições Federais de Ensino Superior – IFES brasileiras no período de 2008 a 2018, e os resultados apresentados foram a falta de eficiência em relação a utilização dos restos a pagar não processados, indicando que sempre existirá um volume a ser executado nos exercícios seguintes, com tendência de um efeito acumulador ao longo dos anos.

As pesquisas nacionais sobre as inscrições em restos a pagar não processados têm indicado potencial influência nas políticas públicas, a falta de uma boa gestão dos recursos pode implicar em grandes perdas para a sociedade brasileira, e se estas despesas que foram inscritas são canceladas, torna-se ainda mais preocupante. Dada a relevância do tema acerca do cancelamento dos restos a pagar não processados, na seção seguinte, serão abordados os fatores contingenciais, que este estudo se propôs a estudar, que podem influenciar esses cancelamentos.

## 2.5 FATORES CONTINGENTES E HIPÓTESES DO ESTUDO

Nesta seção, serão discutidos fatores contingentes encontrados na literatura, que surgiram no período de 2014 a 2021 uma vez que a série histórica utilizada neste estudo se refere a este período, e que serão utilizados na análise dos dados. Bem como, será abordado embasamento teórico que suporta a utilização desses fatores contingentes no presente estudo.

Serão tratados adiante os três fatores contingentes utilizados neste estudo, em ordem cronológica. Diante destes achados, serão apresentadas as hipóteses para cada fator contingencial, que consideram que, os cancelamentos de restos a pagar não processados da

Administração Pública Federal podem sofrer influências desses fatores, conforme abordado na revisão de literatura.

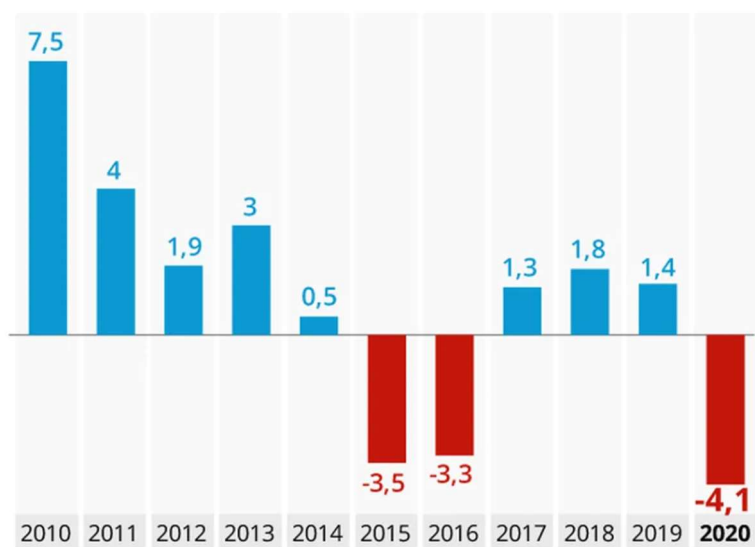
### 2.5.1 Crise política e econômica 2015-2016

Nos anos de 2015-2016 o cenário da política e da economia no Brasil não estava nada bom, a economia brasileira apresentou um crescimento do PIB (Produto Interno Bruto) médio negativo em 3,7%, estando diante de uma forte e prolongada recessão, além de uma piora de vários indicadores sociais. Percentual bem diferente daquele apresentado no período de expansão (2004-2013), com taxa de crescimento médio de 4% ao ano (De Paula; Pires, 2017).

Figura 8 – Evolução do PIB no Brasil

## Evolução do PIB

Ano a ano, em %



Fonte: FGV e IBGE

De acordo com Barbosa Filho (2017), a decomposição do crescimento do PIB se apresentou da seguinte forma: Entre 2002-2010 3,9%; 2010-2014 2,2%; e 2014-2016 -3,7%. No setor público brasileiro, que outrora apresentava um superávit primário de 2,2% em 2012, em 2016, gerou um déficit primário de -2,7%. Desde meados de 2014, fruto do início de uma investigação sobre corrupção de atos do governo brasileiro, a economia do País apresentou desestruturação, com a combinação de uma crise fiscal e uma forte e prolongada contração do PIB em meio ao caos político (Holanda, 2019), que englobou grandes setores da economia,

como o setor de petróleo, construção civil, setor financeiro e o próprio contexto político brasileiro (Padula; Albuquerque, 2018).

A literatura aponta que os primeiros estudos relacionados à crise política e econômica brasileira iniciada em 2014, foram direcionados, em um primeiro momento, para ativos do mercado de capitais dos grandes setores atingidos pela crise e que apresentavam grande relevância no índice da Bolsa de Valores Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), ou seja, voltados para ações da Petrobras (petróleo), Vale (mineração) e Banco do Brasil (financeiro) (Padula & Albuquerque, 2018).

Acerca do tema, existem duas correntes de pensamentos que Pádula e Albuquerque (2018) abordam em seu estudo sobre o tema corrupção, uma que defende seus efeitos benéficos, chamada de *Grease the Wheels* ou “lubrifique as rodas”, no sentido de facilitar/agilizar algo ou algum processo, fazer com que o processo seja mais suave/facilitado; e outra que aponta os prejuízos e efeitos negativos da corrupção, chamada de *Sand the Wheels* ou “lixar as rodas”, no sentido de que a corrupção pode prejudicar o crescimento econômico (Lucio *et al*, 2020).

Em estudo realizado para entender a relação entre a queda no nível de investimentos e corrupção no mercado acionário, Pádula e Albuquerque (2018) realizaram um estudo de eventos para identificar o impacto da corrupção nos ativos da Petrobras, Vale e Banco do Brasil. O período compreendeu 03/01/2000 a 16/03/2014 e 17/03/2014 a 31/12/2016. Os resultados apontaram para uma grande desvalorização das maiores empresas estatais no cenário brasileiro e internacional, com saída de recursos financeiros do País, indicando uma queda no crescimento econômico e ratificando a corrente de prejuízo a longo prazo da corrupção.

Na esfera pública, Cooray e outros (2017) investigaram a relação entre corrupção e dívida pública, em 126 países de 1996-2012, e os resultados indicaram que maiores gastos do governo aumentam os efeitos da corrupção na dívida pública, e reduzir a corrupção também minimiza os efeitos adversos da corrupção na dívida do governo por meio dos gastos do governo. Logo, sugere-se que a redução da corrupção deve ser uma meta política primária dos governos.

Diante do contexto da forte contração do PIB, os anos de 2017 e 2018 apresentaram um crescimento tímido, economia praticamente estagnada e parecia estar “flertando com a volta da recessão” em 2019, onde colocou “o país na trajetória mais lenta de recuperação que se seguiu a uma recessão (ao menos desde o final do século XIX)” (Pires *et al*, 2019, p. 175) e o infortúnio de uma economia que perdeu seu brilho muito antes do esperado (Holanda, 2019).

Dado que a crise política e econômica vivenciada no País, apresentou momento de grande contração da economia, pode-se dizer que se apresenta como um fator contingente que pode afetar a execução do orçamento nas organizações públicas. Portanto, surge então a primeira hipótese deste estudo:

**H1: A crise política e econômica de 2015-2016 é um fator contingencial que contribui para aumentar a probabilidade de cancelamentos de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal.**

### 2.5.2 Decreto 9.428/2018

Uma das medidas para conter o avanço das inscrições em RP, principalmente quanto aos RPNP, foi a promulgação do Decreto 9.428/2018. Devido ao elevado crescimento de estoques de restos a pagar entre 2008 e 2014, o Tribunal de Contas da União (TCU), em 04/11/2015, por meio do Acórdão nº 2823/2015-Plenário, Relator Ministro José Múcio Monteiro, determinou à Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que adotassem medidas para conter o aumento do estoque de restos a pagar nos anos seguintes. Dentre as medidas deste Decreto, a principal mudança dispõe que os restos a pagar não processados e não liquidados em até 3 anos após a sua inscrição, serão objetos de cancelamento pela STN (Nascimento, 2020).

Segue abaixo a redação do Acórdão nº 2.823/15 que motivou a edição do Decreto 9.428/2018:

No que se refere aos restos a pagar, **observou-se um aumento expressivo de seu montante nos últimos cinco exercícios**, em especial em relação às despesas primárias obrigatórias, que, em termos nominais, cresceram 165% nesse período. Verifica-se que a **utilização dos restos a pagar tem sido desvirtuada**, pois deixou de ser uma ferramenta de exceção para tornar-se modalidade amplamente utilizada de execução da despesa, **criando uma plurianualidade orçamentária**, que, na maioria dos casos, é incompatível com os preceitos da Constituição Federal, da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei 4.320/1964, **apesar de não ferir diretamente o princípio da legalidade**, já que as inscrições e reinscrições em restos a pagar obedecem às disposições que tratam do assunto, em particular, da Lei 4.320/1964, do Decreto 93.872/1986 e dos decretos que o alteraram. No entanto, as **inscrições e reinscrições de despesas empenhadas em restos a pagar ferem: o princípio da anualidade orçamentária**, pois a execução da despesa pode estender-se por vários exercícios; os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois não parece ser razoável, tampouco proporcional, o **crescimento do estoque de restos a pagar** verificado nos últimos exercícios, conforme demonstrado neste relatório. Diante desses fatos, **sugere-se determinar à SOF e à STN que apresentem, no prazo de noventa dias, plano de ação conjunto com medidas que busquem conter o aumento do estoque de restos a pagar processados e não processados**, em especial dos restos a pagar relativos às despesas obrigatórias (grifo nosso) (TCU, 2018).

O Decreto 9.428/2018 dispõe que as despesas inscritas em RPNP no início do exercício financeiro caso não sejam liquidadas até 18 meses após a sua inscrição, os seus saldos serão bloqueados. As unidades gestoras responsáveis pelos saldos dos RPNP terão até mais 6 meses para efetuar o desbloqueio, até o encerramento do exercício financeiro do ano subsequente ao da inscrição. Neste mesmo encerramento do exercício, após quase 2 anos da inscrição do RPNP, os saldos de RPNP que estiverem bloqueados serão cancelados pela STN. Os saldos de RPNP que foram desbloqueados no período dos 6 meses, deverão ser liquidados até 31/12 do ano subsequente ao do bloqueio, caso contrário serão cancelados pela STN, totalizando assim os 3 anos para execução dos RPNP (Brasil, 2018).

Em estudos recentes, Nascimento (2020, p. 2) investigou se a edição do Decreto 9.428/2018 foi capaz de colaborar com o aumento da suficiência de caixa do governo federal, no período de 2008 a 2018, e os resultados apontam que o referido normativo tem a contribuir com as finanças de caixa do governo. Na sua visão o prazo dos três anos para a execução dos RPNP reforça os princípios da anualidade, e resulta de “tempo suficiente para a execução plena das despesas na maioria dos casos analisados”.

A pesquisa de Mota e outros (2021) buscou analisar os impactos do Decreto nº 9.428/2018 na gestão de RPNP das Universidades Federais, de 2018 a 2020, e os resultados apontaram que o Decreto nº 9.428/2018 não impactou de forma relevante a liquidação de RPNP e o expressivo cancelamento de RPNP em 2019 pode ter sido causado por questões de gerenciamento das liquidações de despesas de capital, e não pela falta de prazo para execução, assim como apontado por Ferreira e outros (2022) quando ressalta que o prazo dos 36 meses seria suficiente para a execução da fase de liquidação.

Em 30 de junho de 2019, foi apurado estoque de RPNP de R\$ 22,6 bilhões, e por força da promulgação do Decreto 9.428/2018 o saldo é passível de cancelamento (Nascimento, 2020). Entende-se como cancelamento dos RPNP a frustração do crédito, a perda da dotação orçamentária.

Diante dos fatos elencados acima, dado que o Decreto 9.428/2018 surge como uma medida para conter estoque de RPNP, surge então um novo prazo para a liquidação dos empenhos inscritos em RPNP (máximo de 3 anos), onde a partir de então, aquelas despesas que não forem liquidadas serão canceladas, portanto, entende-se que o Decreto se apresenta como um fator contingencial, assim como descrito por Mota e outros (2021) que o cancelamento de restos a pagar, [...] representa um importante aspecto do tema, sobretudo com a nova regra de cancelamento automático pela STN, referindo-se ao Decreto 9.428/2018.



Uma das premissas básicas da teoria da contingência tem-se que o ambiente influencia o desempenho das organizações (Schmidt *et al*, 2022). Portanto, este Decreto emerge como um fator contingencial, dado que a Teoria da Contingência defende que as organizações públicas sofrem influência dos fatores externos ambientais e devem ajustar-se/moldar-se a eles. Sendo assim, surge a segunda hipótese desta pesquisa:

**H2: O Decreto 9.428/2018 é um fator contingencial que contribui para aumentar a probabilidade de cancelamentos de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal.**

### 2.5.3 Pandemia da COVID-19

As organizações mundiais enfrentaram efeitos adversos que se traduziram em mudanças e adaptações que se intensificaram com o início da pandemia da COVID-19. De acordo com a Organização Mundial de Saúde - OMS (2023) a doença de coronavírus (COVID-19) é uma doença infecciosa causada pelo vírus SARS-CoV-2. Em 11 de março de 2020, o diretor-geral da OMS, anunciou em Genebra, na Suíça, que a COVID-19, doença causada pelo novo coronavírus, a partir de então, era caracterizada como uma pandemia (*Organização Pan-Americana Da Saúde - OPAS*, 2020). Diante deste novo cenário, as organizações enfrentariam adversidades nas esferas sanitária, social, econômica e política em nível mundial (Schmidt *et al*, 2022).

O colapso da atividade econômica em 2020 devido à COVID-19 foi imenso (Goolsbee; Syverson, 2021), e com isso, iniciou um movimento de expansão de pesquisas e literaturas que se desenvolveram em rápido crescimento sobre as consequências econômicas da COVID-19 (Brodeur et al., 2021). As pesquisas discutem assuntos que relacionam os efeitos da pandemia na política, no mercado de trabalho, na educação básica, em setores de prestação de serviços públicos e nas micro e pequenas empresas (Peci, 2020), afetando o setor de saúde e resultando em desafios econômicos, ambientais e sociais (Mahagamage; Marasingue, 2023).

Além do impacto na área da saúde, nos setores da economia e da política, estudos mostram que a pandemia da COVID-19 gerou consequências psicossociais, repercutindo de forma significativa no campo da saúde mental (Gallegos *et al*, 2022), afetando toda a sociedade. Para Costa (2020, p. 970) o desafio do governo vai muito além da injeção de liquidez na economia e ajudas emergenciais de curto prazo, a situação exige “formulação e a execução de

uma política de desenvolvimento econômico voltada ao pós-pandemia, ou seja, em longo prazo”.

No Brasil, o Governo Federal, reconheceu pela primeira vez o estado de calamidade pública, por meio do Decreto Legislativo nº 6 de 20/03/2020, desde o início da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/00 (BRASIL, 2020). A instauração deste regime de exceção veio acompanhado do aumento dos gastos públicos, onde se permite a flexibilização desses gastos em processos licitatórios, e entidades governamentais detém maior discricionariedade nas compras públicas (Precinotto, 2021).

Diante desses novos acontecimentos a nível mundial, o chamado “novo normal” (Salgado et al., 2022) – período pós-pandemia, diante dos impactos que a pandemia do COVID-19 trouxe para a sociedade, afetando as áreas da saúde, econômicas, sociais e ambientais, faz-se mister a busca do reflexo desses transtornos na execução do orçamento das entidades públicas.

O estudo de Schmidt e outros (2022) buscou analisar as demonstrações contábeis de grupos empresariais da área educacional listadas na B3 (Brasil, Bolsa e Balcão), sob o aspecto de folga organizacional e sua relação com o desempenho econômico, frente ao fator pandemia, à luz da Teoria da Contingência, no período de 2019 a 2021. Foi realizada estatística descritiva, correlação de Pearson e análise de dados em painel. Os resultados apontaram que a pandemia da COVID-19 afetou de maneira inversa a folga organizacional no desempenho.

Mota e outros (2021) apontaram que a pandemia da COVID-19 afetou a execução orçamentária do governo federal e pode ter aumentado as inscrições em RPNP, assim como Machado e Lima (2022) destacam que no período da pandemia houve um aumento significativo de despesas inscritas em restos a pagar em virtude de um fator atípico ocorrido ocorrendo um aumento de 46,42% em 2021, em comparação a 2020.

Do mesmo modo, Filho e outros (2021) relatam que houve elevação no custo nas aquisições no período da pandemia, assim como, em relação à logística, Pinheiro e outros (2022) apontam que a obtenção dos principais medicamentos e insumos desde o início da pandemia da Covid-19, foi extremamente difícil, em que no Brasil, os medicamentos utilizados no tratamento da COVID-19, em 2020, já se encontravam em escassez, relatando desabastecimento e grande problemática global.

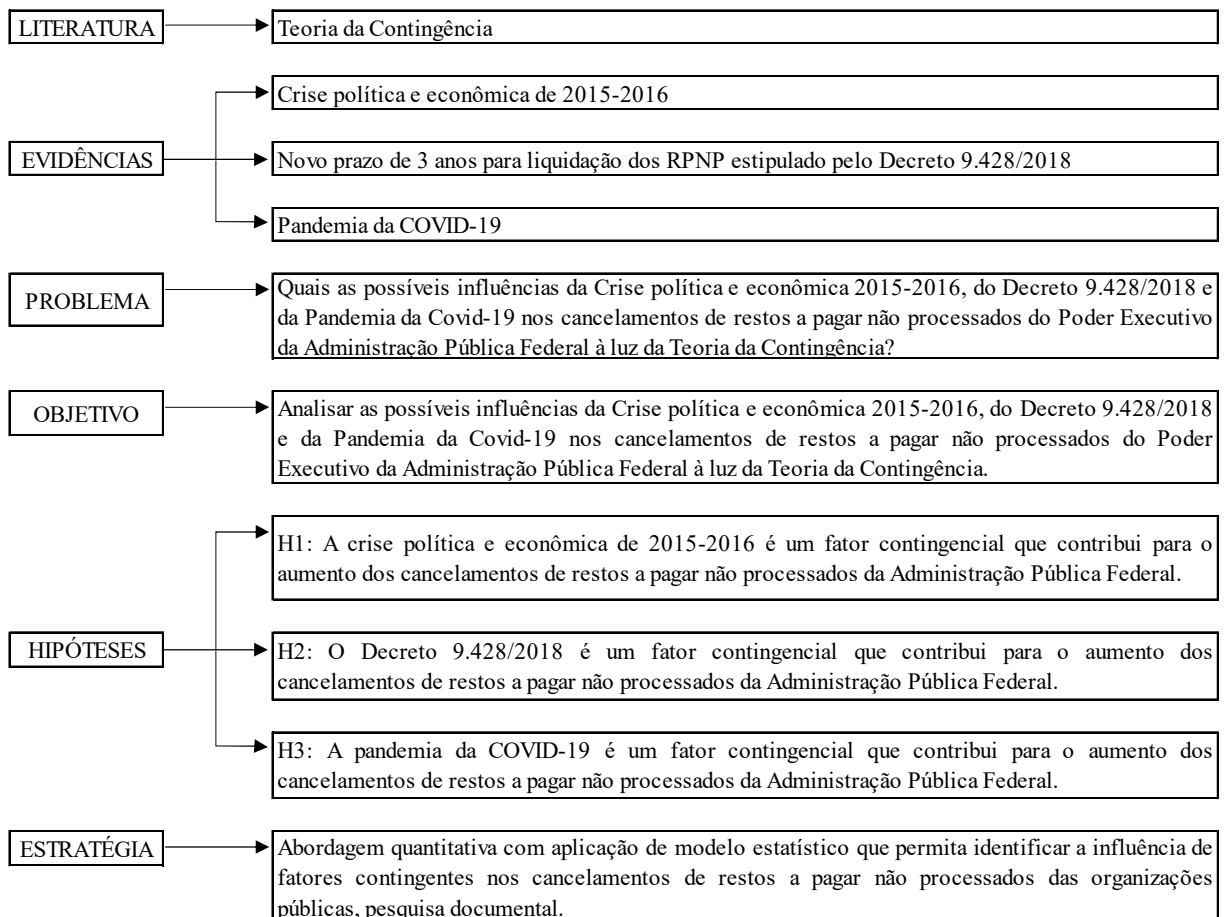
Godoy e Raupp (2017, p. 74), destacam que na Teoria da Contingência não existe um modelo de organização ideal, “mas existem diferentes modelos adaptados a diferentes fatores contingenciais [...] Tanto a estrutura quanto o meio são passíveis de mudança”. Os fatores

externos, assim como a pandemia da COVID-19, influenciam as organizações e estas são ajustadas aos fatores contingentes, que por sua vez se ajustam ao ambiente. Frente ao cenário apresentado, surge a terceira hipótese deste estudo:

**H3: A pandemia da COVID-19 é um fator contingencial que contribui para aumentar a probabilidade de cancelamentos de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal.**

Seguindo as etapas da formulação do problema científico, a dissertação está estruturada conforme ilustrada na Figura 9.

**Figura 9 – Estrutura interna da dissertação**



Fonte: Adaptado de Silva (2016, p.71) e Almeida (2010, p.26)

A seguir, serão abordados os métodos científicos utilizados nesta dissertação, com o objetivo de explicitar a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa.

### 3 METODOLOGIA

O presente trabalho tem por objetivo analisar as possíveis influências do Decreto 9.428/2018, da crise 2015-2016 e da pandemia da Covid-19 nos cancelamentos de restos a pagar não processados do Poder Executivo da Administração Pública Federal à luz da Teoria da Contingência. Para alcançar os objetivos propostos, se faz necessário a utilização de métodos científicos, um conjunto de técnicas para a investigação de fenômenos, aquisição de novos conhecimentos, formulação de testes e modificação de hipóteses (Brizolla *et al*, 2020).

#### 3.1 TIPO DE PESQUISA

Do ponto de vista da sua natureza, este trabalho se classifica como uma pesquisa social aplicada, uma vez que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática direcionados à solução de problemas específicos (Prodanov; Freitas, 2013), com interesse na aplicação, utilização e consequências práticas do conhecimento (Gil, 2008). A pesquisa aplicada tem o propósito de melhorar o entendimento de problemas organizacionais característicos, criando soluções e desenvolvendo conclusões de relevância prática (Gray, 2012). Zanella (2013, p. 33) se refere a pesquisa aplicada da seguinte forma:

[...] a pesquisa aplicada tem um referencial teórico como base para analisar a realidade a ser estudada. As realidades a serem estudadas podem ser uma ou mais organizações [públicas, privadas, prestadoras de serviço, industriais, não governamentais, fundações, organizações da sociedade civil de interesse público – OCIPS – etc.], uma pessoa ou um grupo de pessoas, um programa ou um projeto que está sendo desenvolvido em uma organização, dentre muitas outras situações que ali ocorrem (Zanella, 2013, p. 33).

Em relação aos objetivos esta pesquisa é classificada como descritiva, dado que a pesquisa descritiva tem como um dos principais objetivos a identificação de relações entre variáveis, com a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (Gil, 2008), onde o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles (Prodanov; Freitas, 2013). “[...] Procura conhecer a realidade estudada, suas características e seus problemas” (Zanella, 2013, p. 34). Tais afirmações se equiparam ao que se busca nesta pesquisa, em que se pretende analisar influências dos fatores contingentes na variável dependente “Cancelamento de RPNP”, como o antes e depois dos reflexos da crise política e econômica de 2015-2016, do Decreto 9.428/2018 e da Pandemia da COVID-19.

Quanto aos procedimentos técnicos, ou seja, a maneira pela qual se obtém os dados necessários para a elaboração da pesquisa, esta dissertação baseou-se no delineamento da pesquisa bibliográfica e documental. Zanella (2013, p. 36) aponta que “a principal vantagem é permitir ao pesquisador a cobertura mais ampla do que se fosse pesquisar diretamente”. Reflete a contribuição de diversos autores sobre determinado tema (Gil, 2008).

A pesquisa documental, de modo parecido com a bibliográfica, se utiliza de materiais de fontes secundárias, ou seja, de fontes e dados documentais (Zanella, 2013), onde ainda não receberam um tratamento analítico e que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos do estudo (Gil, 2008). Zanella (2013, p. 37) descreve os dados secundários do seguinte modo:

[...] podem ser encontrados junto à empresa [dados secundários internos] como os relatórios e manuais da organização, notas fiscais, relatórios de estoques, de usuários, relatório de entrada e saída de recursos financeiros, entre outros, e externos, como as publicações [censo demográfico, industrial] e resultados de pesquisas já desenvolvidas. Em função da natureza dos documentos – qualitativos ou quantitativos – o planejamento, a execução e a interpretação dos dados seguem caminhos diferentes, respeitando as particularidades de cada abordagem (Zanella, 2013, p. 37).

Do ponto de vista da abordagem do problema, este estudo se classifica como uma pesquisa quantitativa, uma vez que se utiliza de recursos e de técnicas estatísticas, com formulação de hipóteses e relação entre variáveis (Prodanov; Freitas, 2013). Adicionalmente, o método de coleta e análise de dados configura-se como procedimentos e técnica de pesquisa quantitativa, tendo em vista o foco em análise de dados numéricos e instrumentos que geram dados estatísticos (Creswell, 2021).

Na pesquisa quantitativa, geralmente os pesquisadores testam hipóteses provenientes de teorias, que neste estudo pretende-se analisar as possíveis influências dos fatores contingentes atinentes à crise política e econômica de 2015-2016, do Decreto 9.428/2018 e da pandemia do COVID-19, nos cancelamentos de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal. Foram utilizadas variáveis independentes (baseadas em estudos anteriores), por sofrer influência de fatores contingentes conforme suporte teórico da Teoria da Contingência, e que podem influenciar nos Cancelamentos de RPNP.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população desta pesquisa se constitui pelos Órgãos que compõem a Administração Pública Federal. Optou-se pelos Órgãos da Marinha do Brasil, integrante do Ministério da Defesa, uma vez que se trata de uma instituição que não houve grandes alterações na sua

estrutura, como extinção ou criação de Órgãos dentro do Ministério, mantendo-se uma constância da sua existência.

O período de análise foi delimitado entre os anos de 2014 e 2021 (8 anos), uma vez que, o SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal não dispõe de períodos anteriores a 2014 na forma de extração pelo Tesouro Gerencial por limitar-se à consulta dos últimos 10 anos.

De um total de 3.063 observações, após o tratamento dos dados, foram aproveitadas 1.294. Em seguida, foram consideradas somente as Organizações militares que possuíam dados completos nos 8 anos (2014 a 2021), restando um total de 135 OM. Sendo assim, restou 1.080 observações que compõem a amostra deste estudo.

A amostra é parte integrante dos Órgãos da Administração Direta, autarquias e fundações do Poder Executivo Federal, constantes do Manual de Estruturas Organizacionais do Poder Executivo Federal segundo a classificação do art. 4º do Decreto-Lei nº 200, de 1967 (Brasil, 2019).

Entende-se por Órgão Público a unidade de atuação integrante das estruturas da administração direta e da administração indireta, conforme art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. No Poder Executivo Federal, os Órgãos Públicos podem classificar-se quanto à sua posição na hierarquia do Poder Executivo em (Brasil, 2019, p. 33):

- I. órgãos autônomos: são aqueles que se localizam na cúpula da Administração, subordinados diretamente ao Presidente da República. Gozam de autonomia administrativa, financeira e técnica e participam das decisões governamentais. São eles os ministérios e os órgãos da Presidência da República;
- II. órgãos superiores: são órgãos de direção, porém sem autonomia administrativa e financeira. Sujeitam-se aos órgãos autônomos, compondo o seu primeiro escalão orgânico. Incluem-se, nesse tipo, os gabinetes, as secretarias, os departamentos etc.;
- III. órgãos subalternos: são os órgãos subordinados aos órgãos superiores. Encontram-se na base da estrutura orgânica da Administração Pública e são responsáveis por atividades materiais ou de execução. São também denominados de unidades administrativas; e
- IV. órgãos de execução: são órgãos com reduzido poder decisório e com predominância de funções de execução. Destinam-se à realização de serviços de rotinas, tarefas administrativas, cumprimento de decisões superiores e primeiras soluções em casos individuais, como é o caso das atividades-meio e de atendimento ao público (Brasil, 2019, p. 33)

Constam do Anexo (Quadro 12) os Órgãos Públicos da administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal que constituem a população deste estudo.

### 3.3 COLETA DE DADOS

O procedimento de coleta de dados foi realizado mediante acesso ao “Tesouro Gerencial” – ferramenta do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal), que consiste no principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo. As ações dos gestores do governo federal que movimentam recursos públicos são registradas no SIAFI, e a legislação brasileira, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - Lei Complementar nº 101/2000, obriga a publicação dessas informações para acesso a toda a sociedade (Filho; Naves, 2014).

Os parâmetros da pesquisa desenvolvidos a partir de uma consulta construída foram:

**Quadro 4 – Parâmetros utilizados na extração de relatórios do Tesouro Gerencial**

Ano de lançamento	2014 a 2021
UO - Órgão Máximo	Foi selecionado um único Órgão - Marinha do Brasil.
UO - Órgão	Unidades Gestoras Executoras (UGE) do Órgão Marinha do Brasil
Contas contábeis	52221.01.00 Provisão Recebida, 52229.03.01 Provisão Recebida REF. Dotação do P.A.I, 52222.01.01 Destaque Recebido, 62292.01.03 Empenhos Liquidados a Pagar, 62292.01.04 Empenhos Pagos, 53111.01.00 RP Não Processados a Liquidar Inscritos, 53111.02.00 RP Não Processados em Liquidação Inscritos, 53121.00.00 Reinscrição RPNP a Liquidar/Bloqueados, 53122.00.00 Reinscrição RP Não Processado em Liquidação, 63110.00.00 RP Não Processados a Liquidar, 63120.00.00 RP Não Processados a Liquidar em Liquidação, 63130.00.00 RP Não Processados Liquidados a Pagar, 63140.00.00 RP Não Processados Pago, 63190.00.00 RP Não Processados Cancelados.

Fonte: Elaborado pela autora.

Os dados acima foram extraídos do SIAFI em julho/2023 para que pudessem compor a base de dados deste estudo.

### 3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

O banco de dados aplicado neste estudo é constituído pelo saldo anual das contas contábeis, de cada Organização Militar, conforme elencados no Quadro 4. São relativas às características exógenas, tais como, as provisões recebidas anualmente, provisões recebidas no 4º trimestre, provisões recebidas na GND 4 (Investimentos) e variáveis *dummies*: período da Crise Política e Econômica 2015-2016, Decreto 9.428/2018 e período da Pandemia da COVID-19; bem como, fatores endógenos à Organização, tais como os RPNP Inscritos e Reinscritos, a

região do País, a cidade em que está localizada cada OM e se pertence ou não à área de Jurisdição da sede da Instituição.

Para extração das planilhas do SIAFI foram selecionadas as contas contábeis listadas no Quadro 4 da subseção 3.3 e os dados coletados foram organizados em um painel. Para coleta e tabulação dos dados utilizou-se planilhas eletrônicas do programa Microsoft Excel® (pacote *office*) de modo que facilitasse a análise para posterior utilização no *software R Studio*® versão 4.2.0 – análises estatísticas de abordagem quantitativa (R Core Team, 2023).

Os saldos das contas contábeis extraídos do Tesouro Gerencial, são referentes ao período de 2014 a 2022, porém, foram utilizadas neste estudo, os valores relativos ao período de 2014 a 2021, uma vez que os dados referentes aos restos a pagar de 2022 estariam disponíveis em sua totalidade somente ao final de 2023, sendo assim, a análise ficaria incompleta, portanto, foram utilizados dados referentes às contas de RPNP atinentes ao período de 2014 a 2021. Cabe ressaltar que, a partir de 06/04/2023, o Tesouro Gerencial limitou o período de consulta, onde disponibilizava os dados de 2014 em diante.

As informações a respeito da região do País, da cidade e área de Jurisdição da Instituição, foram extraídas mediante acesso ao portal da Marinha do Brasil (Brasil, 2023e). Foram consideradas as Organizações Militares integrantes da sede da Instituição, aquelas que estão localizadas na Região Metropolitana do Rio de Janeiro. Neste estudo, estão compreendidos os Municípios do Rio de Janeiro, Niterói, São Gonçalo e Duque de Caxias. As demais Organizações são consideradas fora de sede.

Os dados foram corrigidos pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA (Tabela 1), indicador oficial do Governo Federal, conforme consulta no site do IBGE (Brasil, 2023d) e do Banco Central do Brasil (Brasil, 2023a).

**Tabela 1 – Correção de inflação pelo IPCA**

Ano	Índice
2014	1,6040454
2015	1,5074536
2016	1,3620728
2017	1,2814918
2018	1,2448031
2019	1,1998625
2020	1,1503289
2021	1,1006105

Fonte: Site do Banco Central (BRASIL, 2023a).



Foram excluídos da análise os valores cuja “Provisão Recebida” e “Destaque Recebido” estavam zerados; e as Unidades Gestoras Executoras (UGE) do tipo “Relator” e “Reserva Técnica” uma vez que são UGE que não possuem saldos de restos a pagar e que somente recebem créditos orçamentários para distribuição para as demais Unidade Gestoras que efetivamente executam a dotação e são passíveis de contabilização em contas de restos a pagar.

Foi dado tratamento quanto às Reinscrições de RPNP, uma vez que se trata de valores referentes a exercícios anteriores e que estão contemplados na conta de RPNP liquidados.

A análise desse estudo fundamenta-se pela perspectiva teórica da Teoria da Contingência, uma vez que pode ser observado que os fatores situacionais, tanto internos (controláveis pela organização) quanto externos, afetam a gestão e o desempenho das organizações, e para que possam alcançar a otimização de desempenho é necessário a adequação a esses fatores contingentes. Dada a importância abrangente da Teoria da Contingência, Espejo (2008) relata que muitos pesquisadores da área da contabilidade têm se voltado para estudos com a abordagem contingencial, que neste trabalho é aplicado o entendimento desta abordagem às variáveis independentes, conforme listadas abaixo:

**Quadro 5 – Estudos relacionados às variáveis da pesquisa**

Variável	Descrição	Tipo	Autores
Dependente	Cancelamento de RPNP	Binária	Barbosa e Rodrigues (2023), Ferreira e Souza (2020), Coelho (2020), Nonaka (2019) e Silva (2007).
Independente	Dotação 4T	Contínua	Barbosa e Rodrigues (2023), Araújo <i>et al.</i> (2022), Ferreira e Souza (2020), Brandão (2020), Baumann (2019), Liebman e Mahoney (2017), Alves (2011), Ribeiro (2010), Mcpherson (2007), Hyndman (2007).
	Investimento (GND 4)	Contínua	Ferreira e Souza (2020), Baumann (2019), Coelho <i>et al.</i> (2019), Liebman e Mahoney (2017), Ribeiro (2010).
	Provisão recebida	Contínua	Ferreira e Souza (2020)
	Inscrição e Reinscrição RPNP	Contínua	Barbosa e Rodrigues (2023), Bartels (2021), Feitosa e Freitas (2021), Ferreira e Souza (2020), Nascimento (2020), Nonaka (2019), Souza (2014), Hurley (2014), Carvalho (2012).
	Crise política e econômica 2015-2016	Binária	Costa <i>et al.</i> (2022), Sena e Ferreira (2020), Pires <i>et al.</i> (2019), Padula e Albuquerque (2018), Barbosa Filho (2017), De Paula e Pires (2017), Cooray <i>et al.</i> (2017), Benfratello <i>et al.</i> (2015).
	Decreto 9.428/2018	Binária	BRASIL (2018)
	Pandemia COVID-19	Binária	OMS (2020)

Fonte: Elaborado pela autora.

Além das variáveis independentes, à luz da Teoria da Contingência, apresentadas para a realização deste estudo, relacionou-se também no Quadro 5, os autores cujos trabalhos estão

relacionados às variáveis utilizadas, e que expressam relevante contribuição acerca do tema estudado.

As variáveis Dotação 4T, Investimento (GND 4), Provisão recebida e Inscrição e Reinscrição RPNP foram utilizadas como variáveis de controle, uma vez que são variáveis que influenciam na variável dependente, de acordo com o referencial apresentado, mas não são o foco da pesquisa, por isso foram incluídas para controle estatístico para evitar resultados viesados (Henseler; Hubona; Ray, 2016).

Para que se possa analisar as possíveis influências dos fatores contingentes Crise política e econômica de 2015-2016, Decreto 9.428/2018 e pandemia da Covid-19 nos Órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Federal, embasada pela revisão de literatura apresentada na seção 2.1 Teoria da Contingência, apresenta-se a instrumentalização desta pesquisa e as variáveis independentes conforme Quadro 6:

**Quadro 6 – Composição das variáveis independentes**

Ambiente	Fator	Variável Independente	Descrição	Sinal esperado	Forma de mensuração
Exógeno	Contingenciam mento	Dotação 4T	Dot "PROVISAO _4T"	(+)	Valor de provisões orçamentárias recebidas no último trimestre do exercício
		Provisão Recebida	Prov "PROVISAO _RECEBIDA "	(+)	Valor de provisões orçamentárias recebidas no exercício
	Investimento	Investimento	Inv "PROVISAO _GND4"	(+)	Provisões recebidas na GND 4
	Variável <i>dummy</i>	Crise política e econômica 2015-2016 (DUMMY)	DCri "CRISE"	(+)	0 = fora do período da crise 1 = período da crise
		Decreto 9.428/2018 (DUMMY)	DDec "DECRETO"	(+)	0 = antes do Decreto 9.428/2018 1 = após o Decreto 9.428/2018
		Pandemia COVID-19 (DUMMY)	DPan "PANDEMIA "	(+)	0 = antes da pandemia 1 = período da pandemia
Endógeno	Capacidade de Execução	Inscrição e Reinscrição RPNP	Insc "RPNP_INSC RITOS_REIN SCRITOS "	(+)	Valor dos restos a pagar não processados inscritos e reinscritos no exercício

Fonte: Elaborado pela autora. Adaptado de Schmidt e outros (2022), Mota e outros (2021) e Ferreira e Souza (2020).

A composição das variáveis independentes deste estudo, conforme Quadro 6, foi realizada com base nos estudos de Schmidt e outros (2022) e Ferreira e Souza (2020), e posteriormente complementada com os trabalhos descritos no Quadro 5.

Conforme apontado no Quadro 5, a variável dependente utilizada neste trabalho são os “Cancelamentos de RPNP”. Assim, a variável dependente é binária e assume valor 1 para “Cancelamento de RPNP” e 0 para “Não Cancelamento de RPNP”.

As contas contábeis de RPNP foram dispostas na planilha de modo que se relacionasse com a dotação recebida no ano imediatamente anterior, visto que as contabilizações referentes a restos a pagar de um determinado ano são decorrentes das dotações orçamentárias recebidas no ano anterior. Por exemplo, os registros contábeis de restos a pagar referente ao ano 2022, referem-se à dotação recebida, em cada Órgão, em 2021.

As variáveis independentes Crise Política e Econômica 2015-2016, Decreto 9.428/2018 e Pandemia são categóricas (*dummy*) e assumem valor 1 para representar o advento da Crise, do Decreto e da Pandemia, respectivamente, caso contrário, assumem valor 0 (Delvizio *et al*, 2020; Schmidt *et al*, 2022), conforme indicado na Tabela 2, onde a marcação dos anos com valores 0 ou 1 baseou-se nas seguintes observações:

- os reflexos da Crise instaurada em 2014 tomou proporções a partir de 2015-2016 (De Paula; Pires, 2017),
- o Decreto 9.428 foi promulgado em 2018 com vigência a partir de 2019 (Brasil, 2018),
- a Pandemia da COVID-19 foi oficialmente declarada em março/2020 (OMS, 2023), porém, em 31/12/2019 a OMS já havia sido alertada sobre vários casos de pneumonia na cidade de Wuhan, província de Hubei, na República Popular da China e no início de 2020 já se acompanhava os noticiários da repercussão da COVID-19 (Organização Pan-Americana da Saúde - OPAS, 2023).

**Tabela 2 – Variáveis categóricas**

Crise política e econômica 2015-2016		Decreto 9.428/2018		Pandemia da COVID-19	
ano	<i>dummy</i>	ano	<i>dummy</i>	ano	<i>Dummy</i>
2014	1	2014	0	2014	0
2015	1	2015	0	2015	0
2016	1	2016	0	2016	0
2017	1	2017	0	2017	0
2018	0	2018	0	2018	0
2019	0	2019	1	2019	0
2020	0	2020	1	2020	1
2021	0	2021	1	2021	1

Fonte: Elaboração própria.

### 3.5 ANÁLISE DOS DADOS

Com o intuito de conhecer melhor os dados da pesquisa, a análise de dados inicia-se com a apresentação de algumas estatísticas descritivas, uma síntese dos dados e como estão organizados. Posteriormente, foram analisadas as correlações das variáveis e ajustados modelos de regressão logística. A análise da correlação e da regressão compreende uma análise de dados amostrais para estimar como uma ou mais variáveis se relacionam na população, enquanto a correlação mede a força, ou grau, de relacionamento entre duas variáveis, a regressão mostra uma equação matemática que descreve o relacionamento (Stevenson, 1981).

A análise foi realizada em três etapas. Inicialmente, fez-se uma análise descritiva dos dados visando estabelecer um diagnóstico da situação. Na sequência, foi utilizado o teste qui-quadrado para avaliar a significância estatística da associação do cancelamento dos RPNP com cada fator contingente: Crise 2015-2016, Decreto 9.428/2018 e Pandemia da Covid-19. Por último, foi ajustado um modelo de regressão logística para dados em painel.

#### 3.5.1 Regressão Logística

No caso em tela a variável dependente é binária ou dicotômica, pois representa o cancelamento ou o não cancelamento de RPNP.

De acordo com Fernandes e outros (2020) quando a variável dependente é binária, alguns pressupostos do modelo de mínimos quadrados são violados, como a homocedasticidade, linearidade e normalidade, e as estimativas podem não ser consistentes. A melhor ferramenta utilizada para análise das variáveis dependentes dicotômicas é a regressão logística. Nela, a variável dependente é de natureza binária, e as variáveis independentes podem ser categóricas ou não. A regressão logística é uma ferramenta estatística utilizada em análises preditivas e voltada à mensuração da probabilidade de um evento ocorrer, sendo de grande relevância para estudo em diversas áreas.

O ajuste de um modelo de regressão logística baseia-se no método da máxima verossimilhança (Silva Júnior, 2020), e “consiste basicamente em obter a estimativa mais verossímil dentro de uma amostra para o parâmetro populacional desconhecido” (Sousa, 2018, p.17).

Em um modelo de regressão logística a variável dependente é binária e representa o desfecho dicotômico de um fenômeno: 0 para desfecho negativo e 1 para desfecho positivo,

cujas probabilidades de ocorrência são expressas em função das variáveis explicativas. Assim, o modelo de regressão logística estima a probabilidade de ocorrência de um fenômeno, dado um conjunto de variáveis independentes (Silva Júnior, 2020).

Ademais, por meio de procedimentos da inferência estatística das estimativas dos coeficientes da equação de regressão logística, ajustada aos dados, pode-se identificar qual (is) variáveis independentes influenciam a ocorrência ou não do evento representado pela variável resposta (Riberi, 2020).

Em suma, a regressão logística é uma ferramenta que permite avaliar a significância estatística dos efeitos dos fatores contingentes sobre os Cancelamentos de RPNP, bem como, mensurar a probabilidade de aumento/diminuição de cancelamentos de RPNP a cada alteração nas variáveis independentes. Ou seja, por exemplo, será que quanto mais se inscreve em RPNP, maior é o valor de cancelamentos de RPNP? E qual o comportamento destes cancelamentos com a presença de fatores contingentes? Estas são questões que este estudo busca analisar e que se estrutura em forma de hipóteses, conforme descritas nas seções 2.5.1, 2.5.2 e 2.5.3, que serão testadas mediante análise dos dados com aplicação da regressão logística.

### 3.5.1.1 Regressão Logística para dados em painel

Seja  $y_{it} \in \{0,1\}$  uma variável aleatória binária no ano  $t$  ( $t=1, \dots, T$ ) referente ao status (não Cancelamento de RPNP ou Cancelamento de RPNP) de uma Organização Militar (OM)  $i$  ( $i=1, \dots, N$ ), tal que  $P(y_{it}=1) = p_{it}$  é a probabilidade da OM  $i$  apresentar Cancelamento de RPNP no ano  $t$ . Adicionalmente, para cada ano são conhecidas  $k$  covariáveis (Quadro 6)  $X_{1,it}, \dots, X_{k,it}$ . Portanto, o conjunto de dados disponíveis forma um painel de dados, i.e., para uma OM são observadas as mesmas variáveis ao longo do tempo (Silva; Pessanha, 2020).

No entanto, é possível admitir que as observações da variável binária,  $y_{it}$  para uma mesma OM  $i$  sejam correlacionadas. Neste caso, adicionam-se efeitos aleatórios  $b_i$ , ao intercepto, com distribuição normal multivariada de média zero e variância  $\tau$  para capturar as correlações entre as observações de uma mesma OM. Os efeitos fixos correspondem aos coeficientes das covariáveis (Silva; Pessanha, 2020). Assim, tem-se o modelo de efeitos mistos a seguir:

$$P(Y_{it} = 1|b_i) = \frac{1}{1 + \exp[-(b_i + \beta_0 + \beta_1 X_{1,it} + \dots + \beta_k X_{k,it})]} = \pi(X'_{it}\beta) \quad (1)$$

em que  $\beta$  representa os parâmetros do modelo a serem estimados.

O modelo acima é um caso particular para variável resposta binária de uma classe mais

ampla de modelos, conhecida como Modelos Lineares Generalizados Mistos (GLMM – *Generalized Linear Mixed Models*), conforme descrito em Cabral e Gonçalves (2011) e Ceratti (2013).

A modelagem acima admite a independência das observações de um indivíduo  $i$ , condicionalmente à  $b_i$  ausência de correlação é possível incluir restrições que visam representar as dependências seriais entre as observações  $y_{i,t-2}$ ,  $y_{i,t-1}$  e  $y_{i,t}$  (Gonçalves; Cabral; Azzalini, 2012), e que por se tratarem de variáveis binárias, a dependência serial é convenientemente modelada por meio das seguintes restrições impostas às razões de chance (*odds ratio* – OR) entre os anos  $t$  e  $t-1$  e entre  $t$  e  $t-2$ . A implementação computacional do GLMM encontra-se disponível no pacote *bild* (Gonçalves *et al*, 2012), para o ambiente R (R Core Team, 2023).

Assim assumindo que  $Y_{it}$  seja condicionalmente independente em relação a  $b_i$ , a verossimilhança condicional da  $i$ -ésima OM é dada por:

$$L_i(\beta, \tau | b_i) = \prod_{t=1}^T \pi(b_i + x'_{it}\beta)^{y_{it}} (1 - \pi(b_i + x'_{it}\beta))^{1-y_{it}} \quad (2)$$

Tomando o valor esperado sobre  $b_i$ , obtém-se a verossimilhança incondicional para a  $i$ -ésima OM (Frees, 2004):

$$L_i(\beta, \tau) = \int \left\{ \prod_{t=1}^T \pi(b_i + x'_{it}\beta)^{y_{it}} (1 - \pi(b_i + x'_{it}\beta))^{1-y_{it}} \right\} f(b_i | \tau) db_i \quad (3)$$

Assumindo a independência entre as OM, a função de verossimilhança para todas as OM é dada por (Gonçalves; Cabral; Azzalini, 2012):

$$L(\beta, \tau) = \prod_{i=1}^N \int \left\{ \prod_{t=1}^T \pi(b_i + x'_{it}\beta)^{y_{it}} (1 - \pi(b_i + x'_{it}\beta))^{1-y_{it}} \right\} f(b_i | \tau) db_i \quad (4)$$

Tomando o logaritmo da função de verossimilhança tem-se a seguinte equação (Frees, 2004):

$$\ln L(\beta, \tau) = \sum_{i=1}^N \ln L_i(\beta, \tau) \quad (5)$$

Dado que  $b_i$  segue distribuição normal multivariada e substituindo a equação (3) na equação (5) tem-se a seguinte expressão para o logaritmo da função de verossimilhança (Gonçalves; Cabral; Azzalini, 2012):

$$\ln L(\beta, \tau) = \sum_{i=1}^N \ln \int \prod_{t=1}^T \pi(b_i + x'_{it}\beta)^{y_{it}} (1 - \pi(b_i + x'_{it}\beta))^{1-y_{it}} \frac{1}{(2\pi\tau)^{-\frac{1}{2}}} \exp\left(-\frac{b_i^2}{2\tau}\right) db_i \quad (6)$$

Os estimadores de máxima verossimilhança correspondem aos valores de  $\beta$  e  $\tau$  que maximizam a função  $\ln L(\beta, \tau)$ . No ponto de máximo as derivadas de  $\ln L(\beta, \tau)$  em relação à  $\beta$  e  $\tau$  são nulas, assim, os estimadores podem ser obtidos por meio de métodos numéricos (Cabral; Gonçalves, 2011; Ceratti, 2013), capazes de resolver o sistema com  $K + 1$  equações não lineares decorrentes das seguintes equações (Frees, 2004):

$$\frac{\partial \ln L(\beta, \tau)}{\partial \beta} = 0 \quad (7)$$

$$\frac{\partial \ln L(\beta, \tau)}{\partial \tau} = 0 \quad (8)$$

As estimativas dos efeitos individuais  $b_i$  são obtidas por meio do ajuste de um modelo de regressão logística, separadamente para cada OM  $i$  (Gonçalves; Cabral; Azzalini, 2012), substituindo a estimativa de máxima verossimilhança para  $\beta$  em  $x_{it}^T \beta$  e tratando o resultado como uma componente *offset*, i.e., uma componente do preditor linear que é conhecida e que não precisa ser estimada (Crawley, 2012).

Assintoticamente, os estimadores de máxima verossimilhança são normalmente distribuídos com média igual ao parâmetro a estimar e variância definida pelo inverso da matriz de informação de Fisher (Cabral; Gonçalves, 2011). Assim, a avaliação da significância de qualquer coeficiente de regressão, e.g.,  $H_0: \beta=0$ ,  $H_1: \beta \neq 0$ , pode ser realizada pelo teste de Wald, cuja estatística teste, dada pela razão entre o estimador de máxima verossimilhança e seu respectivo erro padrão, tem distribuição  $N(0,1)$ . A base de dados utilizada neste estudo (Quadro 6) contém um amplo conjunto de variáveis independentes. Portanto, há necessidade de avaliar e comparar diversas especificações do modelo de regressão logística (1), i.e., modelos com diferentes subconjuntos de variáveis explicativas com o objetivo de identificar o subconjunto de indicadores que resultam no modelo com maior qualidade do ajuste.

A qualidade do ajuste de um modelo de regressão logística pode ser quantificada pelo Critério de Informação de Akaike (*Akaike Information Criteria* - AIC) indicado a seguir:

$$AIC = 2 \log(L) + 2[(k + 1) + 1] \quad (9)$$

em que  $L$  é a função de máxima verossimilhança do modelo avaliado e  $k$  é o número de variáveis explicativas (indicadores) consideradas no modelo.

O AIC é um critério útil na comparação e seleção de modelos. O AIC penaliza modelos mais complexos (muitas variáveis explicativas) e favorece modelos mais parcimoniosos, mas capazes de reter a maior parte da informação. Em resumo o AIC busca o equilíbrio entre a

qualidade do ajuste e a parcimônia como forma de evitar o sobreajuste. Entre os vários modelos avaliados, o melhor modelo apresenta o menor valor para AIC (Wagenmakers; Farrell, 2004).

Contudo, é difícil interpretar as diferenças entre os valores das estatísticas AIC dos modelos avaliados, sobretudo se as diferenças entre os valores de AIC são pequenas. Para facilitar a interpretação do AIC, Burnham e Anderson (2002) propõem o cálculo do peso de Akaike (*Akaike weights*) de cada modelo  $i$ , conforme indicado a seguir:

$$w_i(AIC) = \frac{\exp(-\frac{1}{2}\Delta_i(AIC))}{\sum_{j=1}^n \exp(-\frac{1}{2}\Delta_j(AIC))} \quad (10)$$

em que  $\Delta_i(AIC)$  é o AIC do modelo  $i$  menos o menor AIC e  $n$  é o total de modelos avaliados.

Dado que  $\sum_{i=1}^n w_i(AIC) = 1$ , o peso de Akaike  $w_i(AIC)$  pode ser interpretado como a probabilidade do modelo  $i$  ser o melhor modelo entre os  $n$  modelos avaliados (Wagenmakers; Farrell, 2004).

Assim, visando encontrar o modelo mais parcimonioso e com coeficientes estatisticamente significativos em todas as variáveis explicativas, procedeu-se a busca exaustiva de todas as especificações alternativas formadas por subconjuntos das variáveis incluídas em (1). A busca exaustiva foi realizada com o auxílio do pacote *bild* (Gonçalves; Cabral; Azzalini, 2012) disponível para o ambiente R (R Core Team, 2023).

Ao final, identificados os melhores modelos fez-se a inferência estatística dos respectivos coeficientes de regressão com o intuito de testar as hipóteses do estudo elencadas nas seções 2.5.1, 2.5.2 e 2.5.3 da Revisão de Literatura no Quadro 7:

**Quadro 7 – Hipóteses do estudo**

<b>H1:</b> A crise política e econômica de 2015-2016 é um fator contingencial que contribuiu para aumentar a probabilidade de cancelamentos de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal.	Coeficiente de regressão ( $\beta$ ) > 0
<b>H2:</b> O Decreto 9.428/2018 é um fator contingencial que contribuiu para aumentar a probabilidade de cancelamentos de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal.	Coeficiente de regressão ( $\beta$ ) > 0
<b>H3:</b> A pandemia da COVID-19 é um fator contingencial que contribui para aumentar a probabilidade de cancelamento de restos a pagar não processados da Administração Pública Federal.	Coeficiente de regressão ( $\beta$ ) > 0

Fonte: Elaboração própria.

Adicionalmente, para avaliar a qualidade do ajuste foram calculadas métricas de desempenho a partir de matrizes de confusão considerando um limiar de discriminação (*cutoff*)



igual a 0,5, i.e., a OM  $i$  no ano  $t$  é classificada como Cancelamento de RPNP se a estimativa de  $P(y_{it}=1)$  superar o *cutoff*. Assim, classifica-se como “0” ou “RPNP não cancelada” se a probabilidade de cancelamento predita for menor ou igual ao *cutoff* e como “1” ou “RPNP cancelada” se a probabilidade foi maior que *cutoff*. Os resultados da classificação podem ser organizados na matriz de confusão no Quadro 8, em que:

- Verdadeiros positivos (VP) – Classificados como positivo e pertencente à classe positiva;
- Falsos negativos (FN) – Classificados como negativo e pertencente à classe positiva;
- Falsos positivos (FP) – Classificados como positivo e pertencente à classe negativa; e
- Verdadeiros negativos (VN) – Classificados como negativo e pertencente à classe negativa.

**Quadro 8 – Matriz de Confusão**

	Classificação real	
	Classe positiva (1 ou RPNP cancelada)	Classe negativa (0 ou RPNP não cancelada)
Predição positiva (1 ou RPNP cancelada)	VP (Verdadeiro Positivo)	FP (Falso Positivo)
Predição negativa (0 ou RPNP não cancelada)	FN (Falso Negativo)	VN (Verdadeiro Negativo)

Fonte: Adaptado de Raposo (2014)

A partir da matriz de confusão são derivadas as seguintes métricas de desempenho que refletem a capacidade preditiva do modelo (Fernandes *et al*, 2020; Raposo, 2014):

**Acurácia:** Proporção de casos corretamente previstos, sejam verdadeiros positivos ou verdadeiros negativos.

$$\text{Acurácia} = (\text{VN} + \text{VP}) / (\text{VP} + \text{FN} + \text{FP} + \text{VN})$$

**Sensibilidade:** Proporção de casos positivos identificados corretamente.

$$\text{Sensibilidade} = \text{VP} / (\text{VP} + \text{FN})$$

**Especificidade:** Proporção de verdadeiros negativos identificados corretamente.

$$\text{Especificidade} = \text{VN} / (\text{FP} + \text{VN})$$

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Após tratamento em planilha eletrônica, os dados foram submetidos à análise por meio da utilização do *software R* para a construção do modelo estatístico. Antes de iniciar os procedimentos de modelagem, as primeiras observações extraídas, por meio de análise descritiva, podem ser observadas na Tabela 3.

As análises preliminares a partir dos dados da Tabela 3 são de que a amostra contém um total de 1.080 observações, distribuídas entre os anos de 2014 e 2021, onde 270 Organizações Militares não apresentaram cancelamento de RPNP e 810 tiveram cancelamento. Percebe-se um crescimento do percentual de cancelamento de RPNP das OM com o passar dos anos, e o não cancelamento apresenta uma redução do percentual das OM que cancelaram.

**Tabela 3 – Composição da amostra (Organizações Militares qtd/ano)**

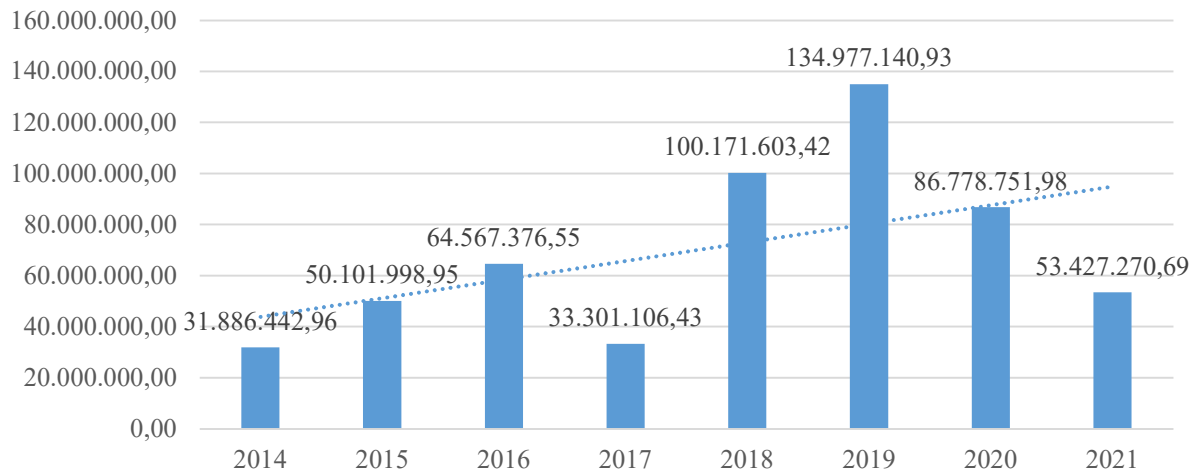
Características	Tamanho da amostra <sup>1</sup>	0, N = 270 <sup>2</sup>	1, N = 810 <sup>2</sup>
UGE	1.080	270	810
ANO			
2014		54 (40%)	81 (60%)
2015		43 (32%)	92 (68%)
2016		46 (34%)	89 (66%)
2017		34 (26%)	101 (74%)
2018		28 (21%)	107 (79%)
2019		21 (15%)	114 (85%)
2020		14 (10%)	121 (90%)
2021		30 (22%)	105 (78%)

<sup>1</sup>Total N Organizações Militares

<sup>2</sup>No. obs. 0 = Não cancelamento de RPNP e 1 = Cancelamento de RPNP

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

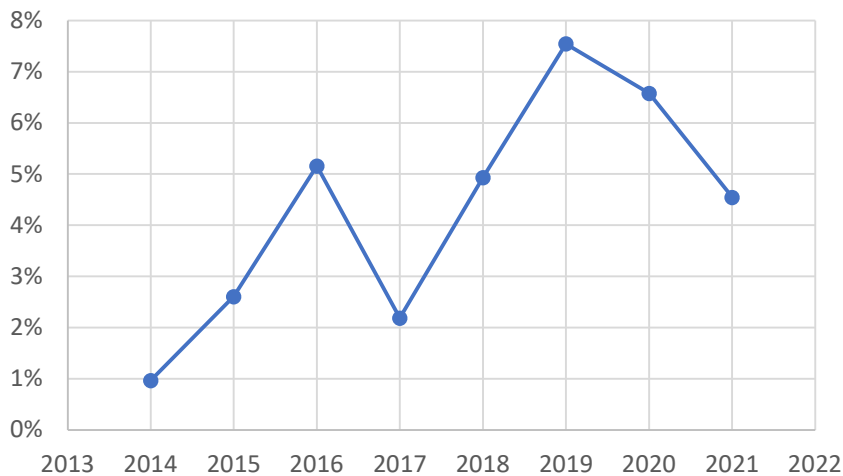
De acordo com a Tabela 3 pode ser observado que com o passar dos anos o número de Organizações que apresentaram cancelamentos de RPNP aumentou (em quantidade). Em 2014, 60% das Organizações tiveram cancelamento, contra 90% em 2020 (Tabela 3). Quanto aos totais de cancelamentos de RPNP em valores (R\$) anuais, relativos ao período de 2014 a 2021, o Gráfico 1 evidencia a composição da amostra em valores:

**Gráfico 1 –RPNP Cancelados (R\$ milhões)**

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se uma tendência de crescimento dos valores de Cancelamentos de RPNP a partir de 2014, sendo que em 2018 e 2019 há um expressivo crescimento, e em 2020 nota-se uma redução destes cancelamentos, seguido de uma nova queda em 2021. Tanto em quantidade de OM, quanto em valores, nota-se uma tendência de crescimento de cancelamento de RPNP.

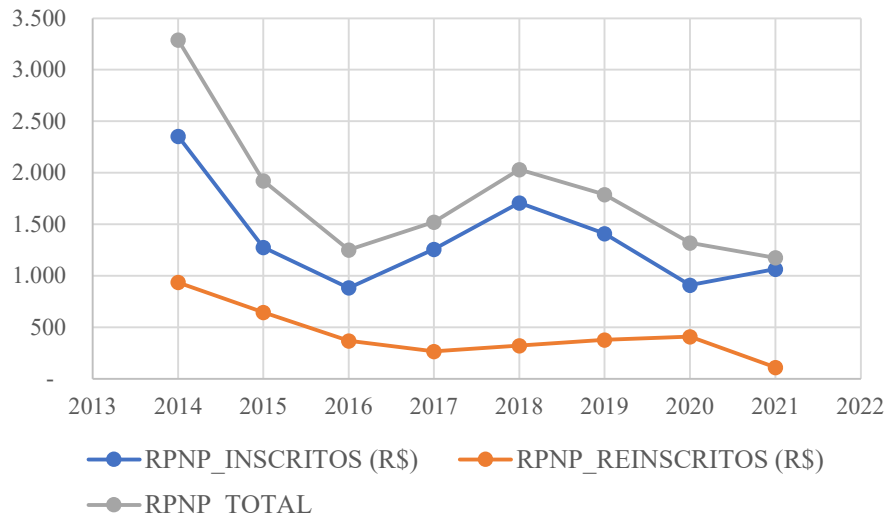
Quanto à proporção de cancelamento de RPNP / (Inscrição de RPNP + Reinscrição de RPNP) observa-se no Gráfico 2 que em 2019 houve aumento da proporção dos cancelamentos de RPNP (início da vigência do Decreto 9.428/2018), representando 7,55% dos valores inscritos/reinscritos em RPNP.

**Gráfico 2 - Proporção de cancelamento de RPNP / (Inscrição de RPNP + Reinscrição de RPNP)**

Fonte: Elaboração própria

Em 2020 (início da pandemia), ela continuou elevada, mas 2021 voltou ao nível de 2018. A proporção no período 2014 a 2017 (auge da crise) apresentou uma proporção menor que no período do Decreto e Pandemia.

**Gráfico 3 – Inscrições e Reinscrições de RPNP (R\$ milhões)**



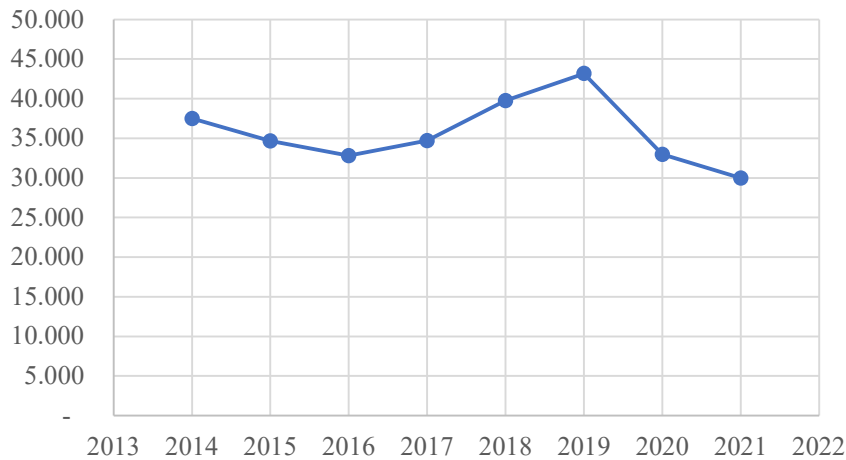
Fonte: Elaboração própria.

Observa-se no Gráfico 3, em 2014, que os valores Inscritos e Reinscritos de RPNP eram elevados, foram reduzidos com a Crise, mas em 2017 iniciaram uma retomada que foi contida pelo Decreto em 2019. A pandemia reduziu os RPNP Inscritos e Reinscritos, sendo que 2021 parece ter havido uma modesta retomada das Inscrições e Reinscrições dos RPNP.

No Gráfico 2 a proporção em 2014 não foi tão alta quanto aos demais períodos (2015 a 2021), porém, o seu volume de Inscrição e Reinscrição (Gráfico 3) foi maior em 2014, i.e. apesar de apresentar maior Inscrição/Reinscrição a proporção de cancelamento de RPNP foi pequena. A proporção de cancelamento de RPNP apresenta um crescimento a partir de 2015 (Gráfico 2).

Até 2016 as Inscrições e Reinscrições de RPNP diminuíram (Gráfico 3) enquanto o cancelamento de RPNP aumenta (Gráfico 1). Em 2017, quando há uma retomada das Incrições/Reinscrições (Gráfico 3), os cancelamentos são reduzidos (Gráfico 1). Em 2018 e 2019 os cancelamentos aumentaram e a partir de 2020 os cancelamentos começam a cair (Gráfico 1), enquanto o total de Incrições e Reinscrições já começam a cair após 2018 (Gráfico 3).

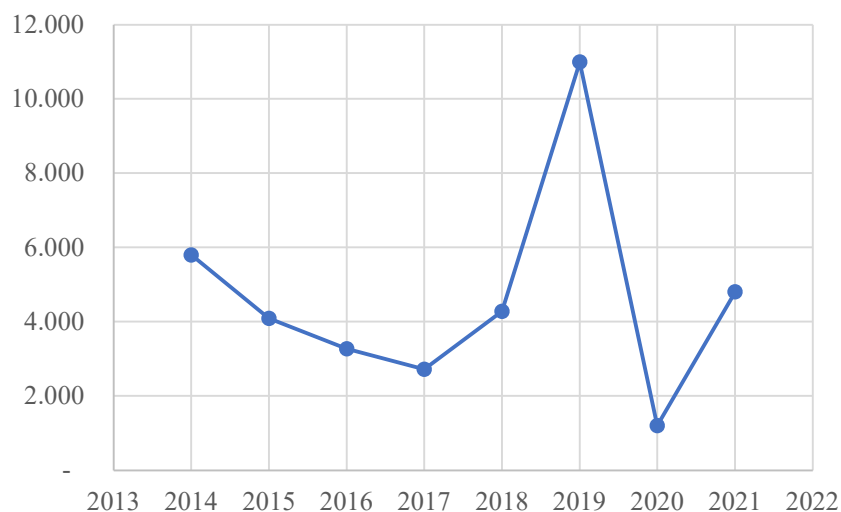
Quanto à Provisão Recebida (dotação orçamentária recebida no exercício) o Gráfico 4 demonstra uma queda no período de 2020 a 2021:

**Gráfico 4 – Provisão Recebida no exercício (R\$ milhões)**

Fonte: Elaboração própria.

A provisão recebida também diminuiu na pandemia chegando ao nível do período da crise (Gráfico 4). Assim como, no mesmo período, observa-se uma redução nos montantes de cancelamentos de RPNP (Gráfico 1); em 2021, na proporção de cancelamento de RPNP / (Inscrição de RPNP + Reinscrição de RPNP) – Gráfico 2 e nas Inscrições e Reinscrições de RPNP (Gráfico 3).

Quanto à Provisão recebida no 4º trimestre (Gráfico 5), nota-se que 2019 foi o ano com maior recebimento de recursos no 4ºT e de maior cancelamento de RPNP. Justamente em 2019 apresenta a maior Provisão Recebida.

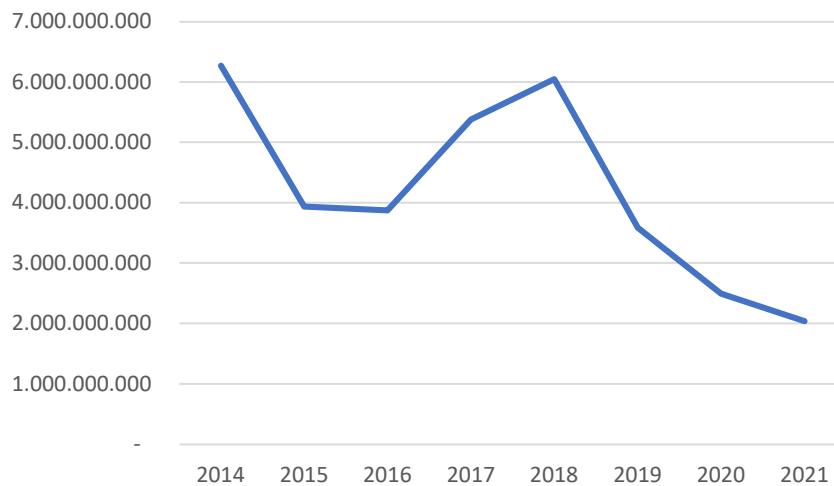
**Gráfico 5 - Provisão recebida no 4º trimestre (R\$ milhões)**

Fonte: Elaboração própria.

O Gráfico 5 apresenta valores elevados de recebimento de provisão no 4º trimestre em 2019 e em 2021 (período da pandemia).

As provisões recebidas no Grupo de Natureza de Despesa 4 (Investimentos) também apresentaram uma queda nos períodos críticos da crise e da pandemia (Gráfico 6):

**Gráfico 6 – Provisão recebida em GND4 - Investimentos (R\$ milhões)**



Fonte: Elaboração própria.

Ao que se percebe, o aumento do cancelamento de RPNP em 2019 (Gráfico 1) parece não ter sido influenciado pelos recursos recebidos para Investimentos.

Em relação às variáveis contingentes, pode-se observar que no período 2018-2021 houve um maior percentual de cancelamento (83%) do que no período do auge da crise (67%), que pode ser entendido como melhor aproveitamento dos recursos devido às restrições de créditos orçamentários em períodos mais difíceis da economia no País.

**Tabela 4 - Comportamento do Cancelamento de RPNP X Crise 2015-2016**

Características	Tamanho da amostra	0, N = 270	1, N = 810
<b>CRISE</b>	1.080		
Durante a crise 2014-2017 (1)		177 (33%)	363 (67%)
Período 2018-2021 (0)		93 (17%)	447 (83%)

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

A aplicação do teste qui-quadrado na Tabela 4 resultou em um p-valor  $< 1\%$  ( $\chi_1^2=34,02$ ), indicando diferenças nas distribuições de RPNP cancelados e não cancelados nos dois períodos.

Quanto à promulgação do Decreto 9.428/2018 observa-se um percentual de cancelamento da ordem de 70% no período anterior ao Decreto, 2014 a 2018, e, entre 2019 e 2021 com 84%.

**Tabela 5 - Comportamento do Cancelamento de RPNP X Decreto 9.428/2018**

Características	Tamanho da amostra	0, N = 270	1, N = 810
<b>DECRETO</b>	1.080		
Após publicação do Decreto (1)		65 (16%)	340 (84%)
Antes da publicação do Decreto (0)		205 (30%)	470 (70%)

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

A aplicação do teste qui-quadrado na Tabela 5 resultou em um p-valor  $< 1\%$  ( $\chi_1^2=26,93$ ), indicando diferenças nas distribuições de RPNP cancelados e não cancelados nos dois períodos.

No período da pandemia da COVID-19 (2020-2021) o percentual de cancelamento de RPNP foi de 84% contra 72% no período de 2014 a 2019. O aumento deste percentual provavelmente se deve pelas dificuldades econômicas dos fornecedores honrarem seus compromissos devido à crise sanitária mundial, além do custo ter sido majorado no período da pandemia (Filho *et al*, 2021).

**Tabela 6 - Comportamento do Cancelamento de RPNP X Pandemia da COVID/19**

Características	Tamanho da amostra	0, N = 270	1, N = 810
<b>PANDEMIA</b>	1.080		
No período da pandemia (1)		44 (16%)	226 (84%)
Antes do período da pandemia (0)		226 (28%)	584 (72%)

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

A aplicação do teste qui-quadrado na Tabela 6 resultou em um p-valor  $< 1\%$  ( $\chi_1^2=26,93$ ), indicando diferenças nas distribuições de RPNP cancelados e não cancelados nos dois períodos.

Em todas as regiões do País e exterior o percentual de cancelamento de RPNP é maior que o não cancelamento, com valores bem próximos de uma região da outra.

**Tabela 7 - Comportamento do Cancelamento RPNP X Regiões e Cidades Brasileiras**

Características	Tamanho da amostra	0, N = 270	1, N = 810
<b>REGIAO</b>	1.080		
Centro-Oeste		17 (18%)	79 (82%)
Exterior		0 (0%)	16 (100%)
Nordeste		26 (23%)	86 (77%)
Norte		14 (19%)	58 (81%)
Sudeste		210 (28%)	542 (72%)
Sul		3 (9%)	29 (91%)

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

Quanto aos locais que as Organizações se situam, se na sede ou fora de sede (entende-se como “sede” as que estão na região metropolitana do Rio de Janeiro, e as demais localidades “fora de sede”) observa-se que o percentual de cancelamento e de não cancelamento de RPNP foi o mesmo para as Organizações na sede e fora da sede.

**Tabela 8 - Cancelamento RPNP X Sede e Fora de Sede**

Características	Tamanho da amostra	0, N = 270	1, N = 810
<b>SEDE_ OU_ FORA DE SEDE</b>	1.080		
Fora de sede		112 (24%)	352 (76%)
Sede		158 (26%)	458 (74%)

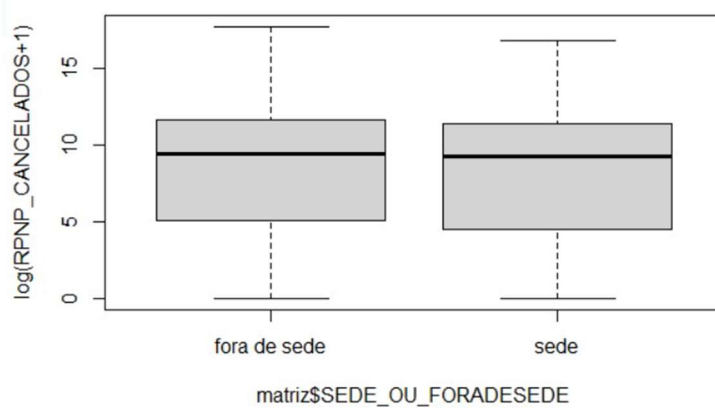
Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

A aplicação do teste qui-quadrado na Tabela 8 resultou em um p-valor = 61,93% ( $\chi^2_1=0,2469$ ), indicando que não há diferenças nas distribuições de RPNP cancelados e não cancelados entre as organizações localizadas na sede e fora da sede.

Ademais, a análise dos *boxplots* na Figura 10, acerca dos cancelamentos dos RPNP nas Organizações Militares (OM) localizadas na sede e fora de sede, sugere que não há diferenças significativas entre os dois grupos. Os *boxplots*, que fornecem uma representação visual da distribuição dos dados, mostram que as medianas, os quartis e as faixas interquartis dos cancelamentos em ambas as categorias são semelhantes.

**Figura 10 – Boxplots de Cancelamentos de RPNP Sede x Fora de Sede**





Fonte: Elaboração própria.

Portanto, não há discrepâncias evidentes nos valores atípicos ou na dispersão dos dados entre os dois grupos, sugerindo que os padrões de cancelamento não variam significativamente com base na localização da OM.

#### 4.2 PRÉ-PROCESSAMENTO DOS DADOS

A relação entre a probabilidade de Cancelamento de RPNP das Organizações Militares e fatores contingentes não é conhecida, não se conhece exatamente quais variáveis contribuem para esta relação e nem a magnitude de seus efeitos sobre a probabilidade de Cancelamento de RPNP. No entanto, por meio de uma análise de dados, conduzida com modelos de regressão logística para dados em painel, pode-se inferir quais são estes fatores contingentes e como eles contribuem para a probabilidade de Cancelamento de RPNP. A amostra das Organizações Militares analisadas neste trabalho abrange 135 OM (foram consideradas as que tinham dados completos nos oito anos) no período de 2014 até 2021.

Para preservar a equidade de tratamento da variável “Cancelamento de RPNP”, a fim de que, Organizações que apresentaram valores de cancelamento muito baixo e outras OM valores muito altos, recebam o mesmo tipo de tratamento, foi utilizado o seguinte critério: As Organizações Militares que assumiram valor 1 são aquelas cujo valor de Cancelamento de RPNP anual foram iguais ou superiores a R\$ 100.000,00 (Carvalho, 2019). Logo, as que assumiram valor 0 são aquelas que apresentaram valor de Cancelamento de RPNP anual inferior a R\$ 100.000,00. Este critério foi adotado pelo seguinte motivo:

**Tabela 9 – Tratamento dos Cancelamentos de RPNP em valores**

Total 2014 a 2021	Valores (R\$)
-------------------	---------------

Cancelamento de RPNP (R\$)	555.211.691,90
OM com Cancelamento de RPNP acima de R\$100.000,00	541.896.403,20

Fonte: Elaboração própria com base nos dados da pesquisa.

Conforme indicado na Tabela 9, do total dos R\$ 555.211.691,90 de Cancelamentos de RPNP, de 2014 a 2021, R\$ 541.896.403,20 são representados pelas OM que apresentaram cancelamentos acima de R\$ 100 mil reais e que totalizam 256 OM, i.e. das 810 OM que apresentaram cancelamento de RPNP, independentemente do valor, 256 OM apresentam cancelamento acima de R\$ 100 mil reais e representam 97,6 % do montante de cancelamento em valores e 29,16 % do total de OM. Ou seja, aproximadamente 30% das OM representam 98% da amostra.

Além de fornecer estimativas da probabilidade de cancelamento de RPNP para cada OM, o modelo de regressão logística possibilita a identificação das variáveis independentes mais relevantes dentre as 7 listadas no Quadro 6. Essas variáveis são aquelas que melhor discriminam entre os eventos de cancelamento e não cancelamento de RPNP.

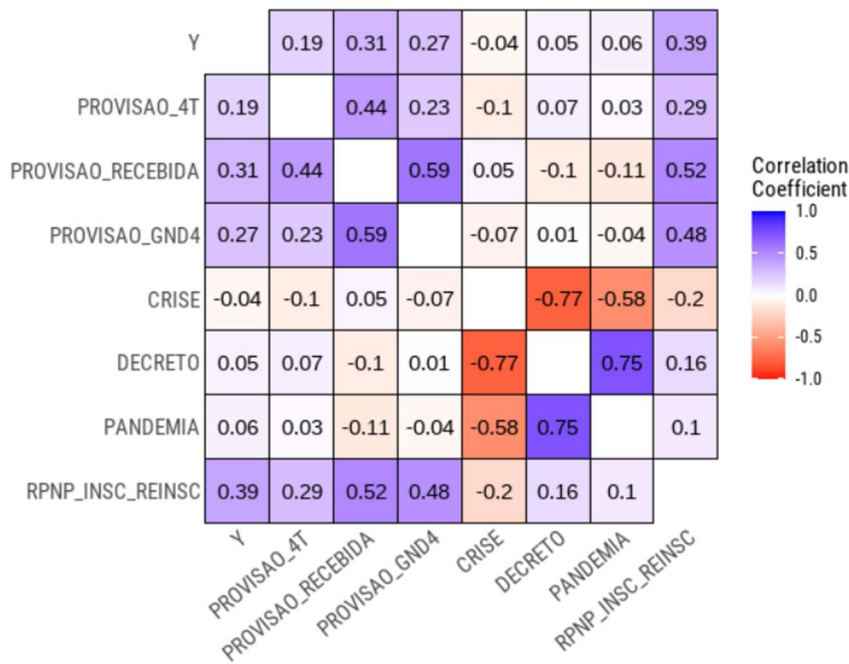
#### 4.2.1 Normalização dos dados

Para Raposo (2014) normalizar significa “pré-processar os dados de entrada para que todos tenham o mesmo peso e medida, evitando que dados com valores muito elevados ou muito baixos produzam resultados com distribuições enviesadas degradando o modelo”. A regressão logística possui menos restrições quanto à normalização dos erros (Silva Júnior, 2020), portanto, não há exigência de atendimento deste pressuposto.

#### 4.2.2 Correlação das variáveis

A seguir, na matriz de correlações ilustrada na Figura 11, as células em azul claro e escuro contêm correlações positivas estatisticamente diferentes de zero, e as células alaranjadas e vermelhas contêm correlações negativas estatisticamente diferentes de zero.

Figura 11 - Correlação das variáveis



Fonte: Elaboração própria.

As correlações absolutas acima de 0,9 sugerem potenciais problemas de multicolinearidade entre alguns indicadores (Silva; Pessanha, 2022). Portanto, após a realização do teste de correlação das variáveis identificou-se a não influência de alta correlação das variáveis independentes conforme Figura 11.

### 4.3 MODELAGEM

#### 4.3.1 Análise exaustiva das combinações de variáveis explicativas

Na busca da melhor especificação para o modelo de regressão logística foi realizada a análise exaustiva de todas as combinações de variáveis explicativas. Entre os vários modelos avaliados, apenas aqueles com coeficientes estatisticamente significativos ao nível de 10% foram retidos. Assim, dado que são 7 variáveis explicativas, há 128 especificações possíveis para o modelo de regressão logística, mas apenas 15 atenderam ao critério de significância estatística em todos os coeficientes de regressão ao nível de 10% (Silva; Pessanha, 2020; Portet, 2020). Conforme indicado na Tabela 10, no conjunto dos 15 modelos identificados apenas 3 concentram quase 100% da soma dos pesos de Akaike, cada um associado com um fator contingente distinto.

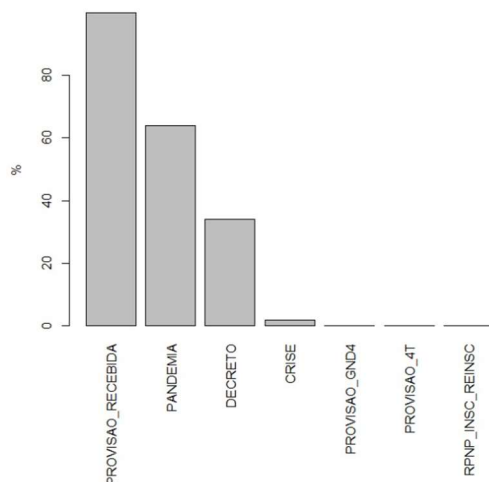
**Tabela 10 - 15 modelos identificados pela análise exaustiva**

Nº modelo	Modelo	AIC	Peso de Akaike (%)	Peso de Akaike acumulado (%)
1	CANCELADO ~ PROVISAO_RECEBIDA + PANDEMIA	891,02	63,90469	63,90469
2	CANCELADO ~ PROVISAO_RECEBIDA + DECRETO	892,29	34,01276	97,91745
3	CANCELADO ~ PROVISAO_RECEBIDA + CRISE	898,02	1,937953	99,85540
4	CANCELADO ~ PROVISAO_RECEBIDA	903,21	0,1445890	99,99999
5	CANCELADO ~ PROVISAO_GND4 + PANDEMIA	925,71	1,875054e-06	99,99999
6	CANCELADO ~ PROVISAO_GND4 + DECRETO	928,08	5,752028e-07	99,99999
7	CANCELADO ~ PROVISAO_4T + PROVISAO_GND4	930,51	1,703682e-07	99,99999
8	CANCELADO ~ PROVISAO_GND4 + CRISE	930,85	1,436647e-07	99,99999
9	CANCELADO ~ PROVISAO_GND4	931,80	8,922748e-08	99,99999
10	CANCELADO ~ PROVISAO_4T + PANDEMIA	936,36	9,140911e-09	99,99999
11	CANCELADO ~ PROVISAO_4T + DECRETO	937,93	4,173568e-09	99,99999
12	CANCELADO ~ PANDEMIA	938,53	3,088260e-09	99,99999
13	CANCELADO ~ DECRETO	939,76	1,673076e-09	99,99999
14	CANCELADO ~ PROVISAO_4T	940,18	1,352468e-09	99,99999
15	CANCELADO ~ CRISE	941,55	6,810882e-10	99,99999
Soma do peso de Akaike			99,99	99,99999

Fonte: Elaboração própria.

Os 3 modelos selecionados (Tabela 10) apresentam especificações bem simples, o melhor modelo incorpora o efeito da PANDEMIA. O segundo melhor modelo inclui o fator contingente DECRETO. Já o terceiro melhor modelo inclui o efeito da CRISE.

A seguir, na Figura 12 tem-se a importância de cada variável candidata considerando-se todos os modelos avaliados. O grau de importância de um preditor específico corresponde à soma dos pesos de Akaike dos modelos que incluem o preditor entre as variáveis explicativas (Silva; Pessanha, 2022). Portanto, uma variável que aparece em muitos modelos com elevados pesos de Akaike receberá um maior grau de importância. No caso em tela, as variáveis mais relevantes, em ordem decrescente de importância, são a provisão recebida, pandemia, decreto e crise.

**Figura 12 - Grau de importância das variáveis**

Fonte: Elaboração própria.

A seguir, apresentam-se os resultados obtidos para o melhor modelo ajustado (menor AIC). Note que todos os coeficientes de regressão são positivos e estatisticamente significativos.

**Tabela 11 – Melhor modelo**

Nº modelo	Modelo	Coefficiente da regressão	p-valor	AIC
	(Intercept)	-10,2366	0.000000	
1	PROVISAO_RECEBIDA	0,5279	0.0000	891,02
	PANDEMIA	0.8142	0.0002	

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados na Tabela 11 confirmam a hipótese de que a PANDEMIA teve uma influência negativa nos cancelamentos, i.e., aumentou a probabilidade de as OM cancelarem os RPNP. Ademais, o coeficiente de regressão positivo para a “PROVISAO\_RECEBIDA” indica que um aumento no recebimento de provisão resulta em um aumento na probabilidade de cancelamento de RPNP.

Os resultados na Tabela 12 confirmam a hipótese de que o DECRETO teve uma influência negativa nos cancelamentos, i.e., aumentou a probabilidade de as OM cancelarem os RPNP.

**Tabela 12 – Segundo melhor modelo**

Nº modelo	Modelo	Coefficiente da regressão	p-valor	AIC
	(Intercept)	-10,3858	0.0000	
2	PROVISAO_RECEBIDA	0,5334	0.0000	892,29
	DECRETO	0,7068	0.0004	

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados para o terceiro melhor modelo são apresentados na Tabela 13, entre os quais destaca-se o coeficiente negativo para a variável CRISE, o que refuta a hipótese de que a crise aumentou os cancelamentos durante o período da crise de 2014-2017. Os resultados na Tabela 13 indicam que no período da crise a probabilidade de cancelamento foi menor que no período a partir de 2018.

**Terceiro melhor modelo**

Nº modelo	Modelo	Coefficiente da regressão	p-valor	AIC
	(Intercept)	-9,4378	0.0000	
3	PROVISAO_RECEBIDA	0.5070	0.0000	898,02
	CRISE	-0.5084	0.0078	

Fonte: Elaboração própria.

**4.4 DESEMPENHO DO MODELO**

A seguir, são apresentadas a matriz de confusão de cada um dos três modelos selecionados. Vale destacar que na classificação das OM foi considerado um *cutoff* igual a 0,5. A matriz de confusão do melhor modelo com o fator contingente PANDEMIA é ilustrada no Quadro 9. O modelo alcançou uma elevada taxa de acerto da ordem de 87%, com sensibilidade igual a 78% e especificidade 89%.

**Quadro 9 – Matriz de confusão do melhor modelo com o fator contingente PANDEMIA**

Desfechos previstos	Desfechos observados	
	Não Cancela	Cancela
Não Cancela	777	47
Cancela	93	163

Fonte: Elaboração própria de acordo com os dados da pesquisa.

A matriz de confusão do melhor modelo com o fator contingente DECRETO é ilustrada no Quadro 10 a seguir. Note que o Quadro 10 é semelhante ao Quadro 9, logo as métricas de desempenho também são semelhantes, i.e., uma taxa de acerto da ordem de 87%, com sensibilidade igual a 78% e especificidade 89%.

**Quadro 10 – Matriz de confusão do melhor modelo com a variável DECRETO**

Desfechos previstos	Desfechos observados	
	Não Cancela	Cancela
Não Cancela	777	47
Cancela	92	164

Fonte: Elaboração própria de acordo com os dados da pesquisa.

Já para o melhor modelo com a variável CRISE, a matriz de confusão é ilustrada no Quadro 11 a seguir, similar aos Quadros 9 e 10 e, portanto, com métricas de desempenho semelhantes, i.e., uma taxa de acerto da ordem de 87%, com sensibilidade igual a 78% e especificidade 90%.

**Quadro 11 – Matriz de confusão do melhor modelo com a variável CRISE**

Desfechos previstos	Desfechos observados	
	Não Cancela	Cancela
Não Cancela	778	46
Cancela	91	165

Fonte: Elaboração própria de acordo com os dados da pesquisa.

## 4.5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Em suma, as três variáveis de interesse deste estudo CRISE 2015-2016, DECRETO 9.428/2018 e PANDEMIA da Covid-19 apresentaram coeficientes positivos e estatisticamente significativos em todos os modelos, ressaltando que, DECRETO e PANDEMIA com coeficientes positivos e CRISE com coeficiente negativo.

### 4.5.1 Crise 2015-2016

No período mais crítico da Crise, 2014 a 2017, observa-se que a provisão recebida (dotação orçamentária do exercício) apresenta uma baixa tendência em relação ao período pós crise (Gráfico 4), assim como uma redução nas inscrições e reinscrições de RPNP (Gráfico 3), de 2015 a 2017 em relação a 2014. Tal fato pode ser entendido pela decomposição do crescimento econômico no País, quando Barbosa Filho (2017) aponta que entre 2014 e 2016 houve uma queda de -3,7% no PIB, fruto de investigações sobre corrupção dos atos do governo (Holanda, 2019), afetando grandes setores da economia (Padula; Albuquerque, 2018) e fazendo com que houvesse menos disponibilidade de crédito orçamentário para aplicação das políticas públicas (Abreu; Câmara, 2015).

No entanto, os Cancelamentos de RPNP (Gráfico 1) apresentaram uma alta em 2015 e 2016, em relação aos valores de 2014 e 2017, bem como, a proporção de cancelamento de RPNP/Inscrições\_Reinscrições (Gráfico 2) também apresentou um percentual maior em relação a 2014, representando 3% de cancelamento de RPNP em 2015 e 5% em 2016. Porém, analisando os dois cenários, auge da crise e pós-crise, percebe-se que a média desta proporção foi de, aproximadamente, 2,75% de cancelamento de RPNP no período crítico da crise (2014 a 2017) e 6 % no período mais brando da crise (2018 a 2021).

Os resultados estatísticos apontam que os coeficientes da regressão (Tabela 17) são significativos, com taxa de acerto de 87% (Quadro 11), com sinal negativo para a variável CRISE, portanto, a análise estatística indica que a Crise 2015-2016 é um fator contingencial

que não contribuiu para o aumento da probabilidade dos Cancelamentos de RPNP, rejeitando a H1 descrita no Quadro 7.

#### **4.5.2 Decreto 9.428/2018**

Em relação ao Decreto 9.428/2018, a sua promulgação surtiu efeito a partir de 2019 (Brasil, 2018), neste ano, a provisão recebida (Gráfico 4) foi a maior da amostra, e as Inscrições e Reinscrições de RPNP (Gráfico 3) apresentaram uma queda em relação a 2018, que indicaria ter sido motivada por força do Decreto. A proporção de cancelamento de RPNP/Inscrições\_Reinscrições (Gráfico 2) se mostrou bem elevada, representando 7,55% de cancelamento de RPNP em 2019 contra 5% em 2018.

Os valores de cancelamentos de RPNP em 2019 foi bem expressivo, o maior da amostra, quase R\$ 135 milhões, em princípio este elevado montante pode ser explicado pelo advento do Decreto 9.428/2018. Quanto aos resultados apontados na Tabela 16 nota-se que os coeficientes são positivos e estatisticamente significativos. Portanto, este resultado indica que o DECRETO é uma variável contingente estatisticamente significativa, com taxa de acerto de 87%.

Por este motivo, aceita-se a H2 de que o DECRETO é um fator contingente que contribui para o aumento da probabilidade dos cancelamentos de RPNP (Quadro 7). Nascimento (2020), já apontava em seus estudos que, em 30 de junho de 2019, foi apurado estoque de RPNP de R\$ 22,6 bilhões, e por força da promulgação do Decreto 9.428/2018 o saldo seria passível de cancelamento.

Este resultado vai de encontro com a pesquisa de Mota e outros (2021) que apontam que o expressivo cancelamento de RPNP em 2019 não foi causado pelo novo prazo que o Decreto 9.428/2018 dispõe de 3 anos para a liquidação dos RPNP, mas sim por questões de limitação de desempenho das Instituições analisadas. Os estudos de Ferreira e outros (2022), Mota e outros (2021) e Nascimento (2020) apontam que o prazo de execução de 36 meses para liquidação dos RPNP é suficiente, logo, o prazo para a liquidação dos RPNP parece ser razoável.

#### **4.5.3 Pandemia da COVID-19**

No período da Pandemia, em 2020 e 2021, houve uma expressiva redução da provisão recebida, chegando ao nível de 2016, uma das explicações se deve ao fato das adversidades que as organizações enfrentaram no período, em diversas esferas, sendo uma delas o setor



econômico (Schmidt *et al*, 2022). Mesmo com a liberação total do orçamento federal (Barbosa; Rodrigues, 2023), foram impactadas pelo imenso colapso da atividade econômica a nível mundial (Goolsbee; Syverson, 2021).

As Inscrições e Reinscrições de RPNP no período da pandemia também apresentaram uma queda, 2021 foi o ano com menor valor da série histórica da amostra, diferentemente do resultado apontado por Mota e outros (2021) que demonstram um menor volume nas inscrições de RPNP de 2019 em comparação a 2020 e de Machado e Lima (2022) que apontaram para um aumento significativo de despesas inscritas em restos a pagar no período da COVID-19.

Os valores de cancelamentos de RPNP (Gráfico1), no período da pandemia (2020 e 2021), apresentaram uma queda em relação a 2019, os valores de 2021 chegaram próximos aos de 2015, assim como Machado e Lima (2022) destacaram que o montante de valores de cancelamento de RPNP em 2020 apresentou um comportamento modesto. Mota (2018) aponta que reduzir cancelamento é o principal ponto de melhoria na gestão de restos a pagar.

A proporção de cancelamento de RPNP/Inscrições\_Reinscrições (Gráfico 2) apresentou valores bem elevados, representando 7% de cancelamento de RPNP em 2020 e 5% em 2021. Apesar da redução do cancelamento de RPNP indicar um bom resultado para a Instituição, a proporção é considerada alta, em relação ao total da amostra.

Em relação aos resultados estatísticos, a variável PANDEMIA consta do melhor modelo (Tabela 10), de acordo com o critério de peso de Akaike (Wagenmakers; Farrell, 2004), apresentando coeficientes positivos e estatisticamente significativos, com elevada taxa de acerto de 87% (Quadro 11). Por este motivo aceita-se a H3 de que a Pandemia da COVID-19 é um fator contingencial que contribuiu para o aumento da probabilidade dos cancelamentos de RPNP (Quadro 7).

## 5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo geral analisar as possíveis influências da Crise política e econômica 2015-2016, do Decreto 9.428/2018 e da Pandemia da Covid-19 nos cancelamentos de restos a pagar não processados do Poder Executivo da Administração Pública Federal à luz da Teoria da Contingência.

Para o cumprimento do objetivo da pesquisa, foram realizadas análises estatísticas descritivas, teste qui-quadrado para avaliar a significância da associação entre os cancelamentos de restos a pagar não processados e os fatores contingentes e ajustado um modelo de regressão logística para dados em painel. Além disso, foram formuladas três hipóteses, de acordo com o referencial teórico apresentado.

Na busca desse intento, foram utilizadas como população alvo as Unidades Orçamentárias da Marinha do Brasil, Órgão integrante do Ministério da Defesa. Foram analisadas 135 Organizações Militares, de 2014 a 2021, período que compreendeu os fatores contingentes examinados nesta pesquisa. A coleta de dados foi realizada mediante Tesouro Gerencial (ferramenta do SIAFI).

Quanto à Crise político-econômica 2015-2016, o estudo demonstrou que a crise não contribuiu para o aumento da probabilidade de cancelamento de RPNP, isto se deve, possivelmente, pelo fato de o País ter apresentado retração do PIB na economia brasileira, e por consequência houve diminuição do crédito orçamentário. As Instituições se depararam com menor volume de dotação, o que pode ter levado a serem mais criteriosas com as aquisições evitando desperdício de recursos. Isto necessariamente não quer dizer que quanto menos crédito orçamentário se recebe, menos se cancela, infere-se que a gestão do gasto neste período parece ter sido satisfatória, assim como também apresentou redução de inscrição e reinscrição em RPNP, menor volume de recebimento de crédito no último trimestre e redução de recursos para investimentos. Portanto, caso o País enfrente novos períodos de crise político-econômica, espera-se que não haja maiores volumes de cancelamentos de RPNP em decorrência deste fenômeno.

Em relação ao Decreto 9.428/2018, em que pese ter melhorado a disponibilidade de caixa do governo e do estoque de restos a pagar, assim como os três anos para a liquidação dos RPNP parecer um prazo razoável, os resultados deste estudo apontaram que um maior volume de despesas tem sido cancelado por força do decreto. Ou seja, o advento do decreto pode levar à frustração do crédito, traduzidas em forma de cancelamento de RPNP, onde despesas de

custeio ou para investimento que previamente foram planejadas, podem não ser alcançadas. Isto quer dizer que é mais um motivo para que as Organizações públicas se atentem à gestão do gasto, sendo mais uma variável que se apresenta para dificultar o alcance dos objetivos das Instituições.

A pandemia da Covid-19 é um fator contingente que também contribuiu para o aumento da probabilidade de cancelamento de RPNP. Infere-se que o colapso no contexto social-sanitário mundial seja o fator que elevou o volume de cancelamento de RPNP, em virtude do aumento do custo dos produtos, da falta de insumos e o conseqüente prejuízo na entrega de materiais e serviços pelos fornecedores. Portanto, apesar da redução do volume de crédito orçamentário, das inscrições e reinscrições de RPNP, dos recursos para investimentos e da dotação recebida no último trimestre, houve um incremento no cancelamento de RPNP, possivelmente, em face dos problemas logísticos apresentados pelos fornecedores. Desta forma, caso ocorra uma nova crise social-sanitária, com problemas similares aqui expostos, poderá impactar a concretização de metas e objetivos que foram planejados pelas organizações públicas, levando à perda da dotação orçamentária representada pelos cancelamentos de RPNP.

Este estudo conclui que o surgimento de novos fatores contingenciais de ambiente provenientes de um contexto regulamentar, social e sanitário pode ter impactos nos cancelamentos de restos a pagar não processados em exercícios financeiros vindouros. Esta pesquisa busca contribuir no aspecto teórico, com uma discussão da Teoria da Contingência no setor público, em que variáveis contingentes podem ser estudadas e aplicadas em pesquisas relacionadas à esfera pública. Na área da contabilidade, no intuito de entender o relacionamento entre variáveis (contínuas ou binárias) e fatores contingentes, novas abordagens podem ser utilizadas, não se limitando às análises entre contas contábeis. Visa contribuir também com o acervo de pesquisas que buscam aspectos originários dos cancelamentos de RPNP.

No aspecto prático, espera-se que venha contribuir para a gestão da execução orçamentária, para que Organizações públicas tenham mais evidências dos fatores que podem implicar no cumprimento do que foi planejado, para que possam ater-se aos fatores externos de ambiente, ampliando a visão, estando atentos ao que pode impactar no desempenho das organizações. No aspecto social, esta pesquisa buscou contribuir com informações a respeito do que pode influenciar a gestão do gasto público, fortalecendo os conceitos de transparência e *accountability*, com finalidade de prestação de contas ao cidadão.

As limitações encontradas neste estudo são as seguintes: Impossibilidade de separar o período do Decreto e da pandemia; extração dos dados somente dos últimos 10 anos, por isso

o período compreendido da análise de 2014 a 2021; os fatores contingentes restringiram-se à Crise 2015-2016, ao Decreto 9.428/2018 e à Pandemia da COVID-19; as inscrições de restos a pagar relativas ao ano de 2022 não estavam disponíveis em sua totalidade para consulta quando da realização do trabalho; e necessidade de maior acervo de pesquisas sobre Teoria da Contingência aplicada ao setor público.

Dada limitações do estudo, sugere-se os seguintes estudos futuros: realizar estudo com abordagem mista, com entrevistas e aplicação de questionários às Unidades Orçamentárias, de modo que possa ser confrontado os resultados deste estudo com a visão dos gestores públicos; aplicação do modelo utilizando outros fatores contingentes, bem como em demais Órgãos que englobem a esfera pública; investigar a razão do aumento da probabilidade de cancelamento de RPNP após a edição do Decreto 9.428/2018 e no período da pandemia, por meio de análise qualitativa; e ampliar esta pesquisa para anos seguintes, para que se possa diferenciar o período do Decreto e da Pandemia dada a abrangência maior do período.

Sugere-se, ainda, realizar pesquisa em Órgãos públicos de saúde, de modo que se verifique a influência do fator contingente Pandemia da Covid-19 nos cancelamentos de RPNP nestes Órgãos; verificar se em Órgãos públicos de saúde houve aumento do cancelamento de RPNP em período de Pandemia, se houve, cabe um estudo de caso; e investigar as razões de maiores cancelamentos de RPNP no período mais branda da crise, de 2018 a 2021, assim como analisar questões sobre restrições orçamentárias e uso eficiente dos recursos no período da crise (2014 a 2017), de forma qualitativa.

## ANEXO

**Quadro 12 - Relação dos Órgãos do Poder Executivo da Administração Pública Federal**

- |  |
|--|
| <p>a) Presidência</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gabinete Pessoal do Presidente da República</li> <li>2. Secretaria-Geral da Presidência da República</li> <li>3. Secretaria de Governo da Presidência da República</li> <li>4. Assessoria Especial do Presidente da República</li> <li>5. Casa Civil da Presidência da República</li> <li>6. Gabinete de Segurança Institucional da Presidência da República</li> <li>7. Vice-Presidência da República</li> <li>8. Autoridade Nacional de Proteção de Dados</li> <li>9. Advocacia-Geral da União</li> </ol> <p>b) Ministérios</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Controladoria-Geral da União</li> <li>2. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento</li> <li>3. Ministério da Cidadania</li> <li>4. Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações</li> <li><b>5. Ministério da Defesa</b></li> <li>6. Ministério da Economia</li> <li>7. Ministério da Educação</li> <li>8. Ministério da Infraestrutura</li> <li>9. Ministério da Justiça e Segurança Pública</li> <li>10. Ministério da Mulher, da Família e dos Direitos Humanos</li> <li>11. Ministério da Saúde</li> <li>12. Ministério das Relações Exteriores</li> <li>13. Ministério de Minas e Energia</li> <li>14. Ministério do Desenvolvimento Regional</li> <li>15. Ministério do Meio Ambiente</li> <li>16. Ministério do Turismo</li> </ol> <p>c) Autarquias (inclui autarquias especiais e agências executivas)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Agência Espacial Brasileira</li> <li>2. Agência Nacional de Águas</li> <li>3. Agência Nacional de Aviação Civil</li> <li>4. Agência Nacional de Energia Elétrica</li> <li>5. Agência Nacional de Mineração</li> <li>6. Agência Nacional de Saúde Suplementar</li> <li>7. Agência Nacional de Telecomunicações</li> <li>8. Agência Nacional de Transportes Aquaviários</li> <li>9. Agência Nacional de Transportes Terrestres</li> <li>10. Agência Nacional de Vigilância Sanitária</li> </ol> |
|--|

11. Agência Nacional do Cinema
12. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
13. Autoridade de Governança do Legado Olímpico
14. Banco Central do Brasil
15. Caixa de Construções de Casas para o Pessoal da Marinha
16. Caixa de Financiamento Imobiliário da Aeronáutica
17. Centro Federal de Educação Tecnológica - Celso Suckow da Fonseca –
18. Centro Federal de Educação Tecnológica de Minas Gerais
19. Colégio Pedro II
20. Comissão de Valores Mobiliários
21. Comissão Nacional de Energia Nuclear
22. Conselho Administrativo de Defesa Econômica
23. Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes
24. Departamento Nacional de Obras Contra as Secas
25. Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
26. Instituto Brasileiro de Museus
27. Instituto Brasileiro de Turismo
28. Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
29. Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade
30. Instituto de Pesquisas Jardim Botânico do Rio de Janeiro
31. Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional
32. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Baiano
33. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Catarinense
34. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia
35. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba
36. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Alagoas
37. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Brasília
38. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Goiás
39. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Mato Grosso
40. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Minas Gerais
41. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Pernambuco
42. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Rondônia
43. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Roraima
44. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina
45. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de São Paulo
46. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Sergipe
47. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Acre
48. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amapá
49. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Amazonas
50. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Ceará

51. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo
52. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Maranhão
53. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Mato Grosso do Sul
54. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Norte de Minas Gerais
55. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Pará
56. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná
57. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Piauí
58. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio de Janeiro
59. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte
60. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Sul
61. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sertão Pernambucano
62. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Sul de Minas Gerais
63. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Triângulo Mineiro
64. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha
65. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Fluminense
66. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Goiano
67. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sudeste de Minas Gerais
68. Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Sul-Rio-Grandense
69. Instituto Federal do Educação, Ciência e Tecnologia de Tocantins
70. Instituto Nacional da Propriedade Industrial
71. Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
72. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
73. Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia
74. Instituto Nacional de Tecnologia da Informação
75. Instituto Nacional do Seguro Social
76. Superintendência da Zona Franca de Manaus
77. Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste
78. Superintendência de Seguros Privados
79. Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
80. Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
81. Superintendência Nacional de Previdência Complementar
82. Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira
83. Universidade Federal da Bahia
84. Universidade Federal da Fronteira Sul
85. Universidade Federal da Integração Latino-Americana
86. Universidade Federal da Paraíba
87. Universidade Federal de Alagoas
88. Universidade Federal de Alfenas
89. Universidade Federal de Campina Grande
90. Universidade Federal de Catalão

91. Universidade Federal de Goiás
  92. Universidade Federal de Itajubá
  93. Universidade Federal de Jataí
  94. Universidade Federal de Juiz de Fora
  95. Universidade Federal de Lavras
  96. Universidade Federal de Minas Gerais
  97. Universidade Federal de Pernambuco
  98. Universidade Federal de Rondonópolis
  99. Universidade Federal de Santa Catarina
  100. Universidade Federal de Santa Maria
  101. Universidade Federal de São Paulo
  102. Universidade Federal do Agreste de Pernambuco
  103. Universidade Federal do Cariri
  104. Universidade Federal do Ceará
  105. Universidade Federal do Delta do Parnaíba
  106. Universidade Federal do Espírito Santo
  107. Universidade Federal do Oeste da Bahia
  108. Universidade Federal do Oeste do Pará
  109. Universidade Federal do Pará
  110. Universidade Federal do Paraná
  111. Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
  112. Universidade Federal do Rio de Janeiro
  113. Universidade Federal do Rio Grande do Norte
  114. Universidade Federal do Rio Grande do Sul
  115. Universidade Federal do Sul da Bahia
  116. Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
  117. Universidade Federal do Triângulo Mineiro
  118. Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
  119. Universidade Federal Fluminense
  120. Universidade Federal Rural da Amazônia
  121. Universidade Federal Rural de Pernambuco
  122. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
  123. Universidade Federal Rural do Semiárido
  124. Universidade Tecnológica Federal do Paraná
- d) Fundações
1. Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
  2. Fundação Alexandre de Gusmão
  3. Fundação Biblioteca Nacional
  4. Fundação Casa de Rui Barbosa
  5. Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior



6. Fundação Cultural Palmares
7. Fundação Universidade Federal de São Carlos
8. Fundação de Previdência Complementar do Servidor Público Federal do Poder Executivo
9. Fundação Escola Nacional de Administração Pública
10. Fundação Habitacional do Exército
11. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
12. Fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
13. Fundação Joaquim Nabuco
14. Fundação Jorge Duprat Figueiredo, de Segurança e Medicina do Trabalho
15. Fundação Nacional de Artes
16. Fundação Nacional de Saúde
17. Fundação Nacional do Índio
18. Fundação Osório
19. Fundação Oswaldo Cruz
20. Fundação Universidade de Brasília
21. Fundação Universidade do Amazonas
22. Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
23. Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre
24. Fundação Universidade Federal de Mato Grosso
25. Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
26. Fundação Universidade Federal de Ouro Preto
27. Fundação Universidade Federal de Pelotas
28. Fundação Universidade Federal de Rondônia
29. Fundação Universidade Federal de Roraima
30. Fundação Universidade Federal de São João Del Rei
31. Fundação Universidade Federal de Sergipe
32. Fundação Universidade Federal de Viçosa
33. Fundação Universidade Federal do ABC
34. Fundação Universidade Federal do Acre
35. Fundação Universidade Federal do Amapá
36. Fundação Universidade Federal do Maranhão
37. Fundação Universidade Federal do Pampa
38. Fundação Universidade Federal do Piauí
39. Fundação Universidade Federal do Rio Grande
40. Fundação Universidade Federal do Tocantins
41. Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco
42. Universidade Federal de Uberlândia
43. Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Cilair Rodrigues de; CÂMARA, Leonor Moreira. O orçamento público como instrumento de ação governamental: uma análise de suas redefinições no contexto da formulação de políticas públicas de infraestrutura. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 1, p. 73–90, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-76121776>. Acesso em: 17 jun. 2022.
- ABREU, Welles Matias de; GOMES, Ricardo Corrêa. O orçamento público brasileiro e a perspectiva emancipatória: existem evidências empíricas que sustentam esta aproximação? **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 2, p. 515–540, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122013000200011>. Acesso em: 17 jun. 2022.
- ALMEIDA, Dayson Pereira Bezerra de. Revista Brasileira de Ciência Política. **Revista Brasileira de Ciência Política**, [s. l.], v. 34, n. e239518, p. 1–42, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-3352.2021.34.239518>. Acesso em: 23 dez. 2023.
- ALMEIDA, José Elias Feres de. **Qualidade da informação contábil em ambientes competitivos**. 188 f. 2010. - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <https://doi.org/https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29112010-182706/pt-br.php>
- ALMEIDA, Rodrigo Borges de; SAKURAI, Sergio Naruhiko. Incentivos eleitorais e regras fiscais (não tão) rígidas: novas evidências para os municípios brasileiros a partir da rubrica restos a pagar. *In:* , 2018. **Anais do XLIV Encontro Nacional de Economia**. [S. l.: s. n.], 2018. p. p.1-18. Disponível em: [https://www.anpec.org.br/encontro/2016/submissao/files\\_I/i5-413241696e6c9b50a4e5bc150da444fd.pdf](https://www.anpec.org.br/encontro/2016/submissao/files_I/i5-413241696e6c9b50a4e5bc150da444fd.pdf). Acesso em: 3 jun. 2022.
- ALVES, Áurea Juliane Santos; OLIVEIRA, Rodrigo César Reis de; DANTAS, Cantidiano Novais. Desafios da Gestão dos Restos a Pagar na Administração Pública Municipal. **Congresso de Gestão, Negócios e Tecnologia da Informação – CONGENTI**, [s. l.], 2017. Disponível em: <https://eventos.set.edu.br/congenti/article/view/8146>. Acesso em: 26 dez. 2023.
- ALVES, Diego P. Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal. **Prêmio Tesouro Nacional de monografias**, [s. l.], v. II, p. 1–46, 2011.
- ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. O ORÇAMENTO FEDERAL ENTRE A REALIDADE E A FICÇÃO: UM DESAFIO À TRANSPARÊNCIA DA DESPESA PÚBLICA NO BRASIL. **Revista da CGU**, [s. l.], v. 7, n. 11, p. 27–27, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.36428/REVISTADACGU.V7I11.15>. Acesso em: 17 jun. 2022.
- ANDRADE, Rosirlei Renata. **Restos a pagar na administração pública federal: uma análise do instrumento no Conselho Administrativo de Defesa Econômica no período de 2015 a 2019**. 76 f. 2022. - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, [s. l.], 2022. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/4274>. Acesso em: 26 dez. 2023.
- AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 580–595, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612163584>

ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de; LINS, Thales Spinelli Maximo; DINIZ, Josediton Alvez. O Fenômeno Use It or Lose It Na Execução Orçamentária Das Universidades Federais E a Inscrição Em Restos a Pagar. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], v. 15, n. 1, p. 109–124, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.14392/asaa.2022150105>

ARAÚJO, Jaqueline Gomes Rodrigues de; LINS, Thales Spinelli Maximo; DINIZ, Josediton Alvez. O Fenômeno Use it or Lose it na Execução Orçamentária das Universidades Federais e a inscrição em Restos a Pagar. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], v. 15, n. 1, p. 109–124, 2022. Disponível em: <https://asaa.anpcont.org.br/index.php/asaa/article/view/813>

AZEVEDO, Ricardo Rocha de *et al.* O orçamento participativo e a dinâmica orçamentária no setor público. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s. l.], v. 16, n. e193141, p. 1–14, 2022. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2022.193141>

BARBOSA, Evandro Maciel. O Crédito Orçamentário como Diretriz para a Fixação da Vigência dos Contratos Administrativos: O Paradoxo entre os Restos a Pagar e o Endividamento Público. **Dívida Pública**, [s. l.], p. 281–316, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.5151/9788580393897-12>

BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda. A crise econômica de 2014/2017. **Estudos Avançados**, [s. l.], v. 31, n. 89, p. 51–60, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0103-40142017.31890006>. Acesso em: 17 abr. 2023.

BARBOSA, Madson Euzébio Freitas; RODRIGUES, Evaldo Cesar Cavalcante. Idiosincrasias associadas aos cancelamentos de despesas inscritas em restos a pagar. **Revista de Gestão e Secretariado (Management and Administrative Professional Review)**, [s. l.], v. 14, n. 1, p. 1118–1137, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.7769/gesec.v14i1.1579>. Acesso em: 3 jun. 2023.

BARTELS, Frederico. Center for National Defense Changing Current “Use It or Lose It” Policy Would Result in More Effective Use of Defense Dollars. **The Heritage Foundation**, [s. l.], v. 3631, p. 1–13, 2021. Disponível em: <http://report.heritage.org/bg3631>. Acesso em: 7 jun. 2022.

BAUMANN, Stuart. Putting It Off for Later: Procrastination and End of Fiscal Year Spending Spikes. **Scandinavian Journal of Economics**, [s. l.], v. 121, n. 2, p. 706–735, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/SJOE.12287>. Acesso em: 1 jun. 2022.

BENFRATELLO, Luigi; MONTE, Alfredo Del; PENNACCHIO, Luca. Corruption and public debt: an empirical analysis. [s. l.], 2015.

BRANDÃO, Márcia Soares. **Restos a Pagar: Impactos na Programação Orçamentária e Financeira das ações do Ministério da Saúde**. 54 f. 2020. - UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA -UNB, [s. l.], 2020. Disponível em: [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/27097/1/2020\\_MarciaSoaresBrandao\\_tcc.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/27097/1/2020_MarciaSoaresBrandao_tcc.pdf)

BRASIL. **Avaliação dos Restos a pagar**. [S. l.], 2017. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28262](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28262). Acesso em: 13 jun. 2023.

BRASIL. **Banco Central do Brasil - Calculadora do cidadão**. [S. l.], 2023a. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADA0/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=eXibirFormCorrecaoValores>. Acesso em: 26 set. 2023.

- BRASIL. **Congresso Nacional**. [S. l.], 2023b. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/leis-orcamentarias/loa>.
- BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**. [S. l.], 1988a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 17 jun. 2022.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. [S. l.: s. n.], 1988b. *E-book*.
- BRASIL. **Decreto Legislativo nº 6 de 20 de março de 2020**. [S. l.], 2020. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/portaria/dlg6-2020.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/portaria/dlg6-2020.htm). Acesso em: 6 mar. 2023.
- BRASIL. **DECRETO Nº 9.428, DE 28 DE JUNHO DE 2018**. [S. l.], 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9428.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9428.htm). Acesso em: 9 jun. 2022.
- BRASIL. **DECRETO Nº 93.872, DE 23 DE DEZEMBRO DE 1986**. [S. l.], 1986. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm). Acesso em: 4 jun. 2022.
- BRASIL. **Glossário de Termos Orçamentários**. [S. l.], 2023c. Disponível em: [https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/cronograma\\_de\\_execucao\\_mensal\\_de\\_desembolso](https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/cronograma_de_execucao_mensal_de_desembolso). Acesso em: 13 jun. 2023.
- BRASIL. **Inflação | IBGE**. [S. l.], 2023d. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>. Acesso em: 26 set. 2023.
- BRASIL. **LEI Nº 4.320, DE 17 DE MARÇO DE 1964**. [S. l.], 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 3 jun. 2022.
- BRASIL. **Manual de Estruturas Organizacionais do Poder Executivo Federal**. Brasília - DF: [s. n.], 2019. Disponível em: [http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/manual-de-estruturas-organizacionais-do-poder-executivo-federal/arquivos/manual-de-estruturas-organizacionais\\_2edicao.pdf](http://www.economia.gov.br/central-de-conteudos/publicacoes/manual-de-estruturas-organizacionais-do-poder-executivo-federal/arquivos/manual-de-estruturas-organizacionais_2edicao.pdf)
- BRASIL. **MANUAL TÉCNICO DE ORÇAMENTO 2022**. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal, 2022.
- BRASIL. **Organizações Militares | Marinha do Brasil**. [S. l.], 2023e. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/organizacoes-militares>. Acesso em: 26 set. 2023.
- BRASIL. **PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 163, DE 4 DE MAIO DE 2001**. [S. l.], 2001.
- BRASIL. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar**. [S. l.], 2023f. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2023/114>.
- BRIZOLLA, Maria Margarete Baccin *et al.* Uma revisão sobre a pesquisa qualitativa em ciências sociais aplicadas. **UFAM Business Review - UFAMBR**, [s. l.], v. 2, n. 3, p. 103–130, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.47357/UFAMBR.V2I3.8087>. Acesso em: 7 fev. 2023.
- BRODEUR, Abel *et al.* A literature review of the economics of COVID-19. **Journal of**

**Economic Surveys**, [s. l.], v. 35, n. 4, p. 1007–1044, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/JOES.12423>. Acesso em: 6 mar. 2023.

BURNHAM, Kenneth P.; ANDERSON, David R. **Model Selection and Multimodel Inference: A Practical Information-Theoretic Approach**. 2. ed. New York: Springer, 2002. *E-book*.

CABRAL, M. Salomé; GONÇALVES, M. Helena. Análise de Dados Longitudinais. *In:* , 2011, Nazaré - Portugal. **XIX Congresso Anual da Sociedade Portuguesa de Estatística**. Nazaré - Portugal: Sociedade Portuguesa de Estatística, 2011. p. 156. Disponível em: <https://www.spestatistica.pt/storage/app/uploads/public/60a/391/502/60a391502225e129143609.pdf>

CARVALHO, Alexandre Dias de. **A Gestão do Estoque de Restos a Pagar das despesas discricionárias no Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação**. 2019. - Instituto Brasiliense de Direito Público, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/redap/article/view/5464>

CARVALHO, Munique Barros. Restos a pagar e a anualidade orçamentária. *In:* , 2012. **Escola Nacional de Administração Pública - Enap**. [S. l.: s. n.], 2012. p. 1–59.

CARVALHO, Marcelo De; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. Análise da relação entre restos a pagar exigíveis e resultado primário. **Cadernos ASLEGIS**, [s. l.], v. 51, p. 17–35, 2014. Disponível em: [bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/.../analise\\_relacao\\_carvalho\\_piscitelli.pdf?...1](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/.../analise_relacao_carvalho_piscitelli.pdf?...1)

CAVALCANTI, Rodrigo Luiz Costa. Análises Estatísticas com abordagem na gestão pública : Um caso de responsabilidade fiscal dos restos a pagar. **Dissertação de Mestrado em Biometria e Estatística Aplicada**, [s. l.], 2019.

CAVICHIOLO, Denize; SOUZA, Sidnei Celerino de; FIIRST, Clóvis. Fatores Contingenciais que afetam a implementação do Subsistema de Informação de Custos no Setor Público (SICSP): Um estudo de caso múltiplo. *In:* , 2018, João Pessoa - PB. **XII Congresso ANPCONT**. João Pessoa - PB: [s. n.], 2018. p. 17. Disponível em: [https://anpcont.org.br/pdf/2018\\_CPT585.pdf](https://anpcont.org.br/pdf/2018_CPT585.pdf). Acesso em: 8 fev. 2023.

CERATTI, Rubem Kaipper. **Modelos para análise de dados não-normais multivariados longitudinais**. 2013. - Universidade de Brasília - UnB, [s. l.], 2013. Disponível em: <http://repositorio2.unb.br/jspui/handle/10482/19152>. Acesso em: 13 fev. 2024.

COELHO, Gabriel Nilson *et al.* Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s. l.], v. 18, p. 1–16, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.16930/2237-766220192738>

COORAY, Arusha; DZHUMASHEV, Ratbek; SCHNEIDER, Friedrich. How Does Corruption Affect Public Debt? An Empirical Analysis. **World Development**, [s. l.], v. 90, p. 115–127, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/J.WORLDDEV.2016.08.020>

COSTA, Danielle Conte Alves Riani *et al.* Economic crisis and disparities in spending, supply, and use of public and private health services in Brazil from 2011 to 2019. **Cadernos de Saude Publica**, [s. l.], v. 38, n. 10, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0102-311XPT262221>

COSTA, José Isidio de Freitas *et al.* Visão do regime de competência aplicada ao setor

público: análise no reconhecimento de restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. **Revista Base (Administração e Contabilidade)**, [s. l.], v. 10, n. 3, p. 240–253, 2013. Disponível em: <http://www.revistas.unisinos.br/index.php/base/article/view/base.2013.103.04/2828>. Acesso em: 3 jun. 2022.

COSTA, Simone da Silva. Pandemia e desemprego no Brasil. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 54, n. 4, p. 969–978, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220200170>. Acesso em: 6 mar. 2023.

CRAWLEY, Michael J. **The R Book. 2.ed.** [S. l.]: John Wiley and Sons, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1002/9781118448908>

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 5. ed.** Porto Alegre: Penso, 2021.

DAVIS, Paula Guelman; SOUZA, Antônio Artur de. Análise comparativa da eficiência alocativa das despesas públicas municipais utilizando mineração de dados. **Administração Pública e Gestão Social**, [s. l.], v. 13, n. 4, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.21118/apgs.v13i4.11238>. Acesso em: 28 jun. 2022.

DE PAULA, Luiz Fernando; PIRES, Manoel. Crise e perspectivas para a economia brasileira. **Estudos Avançados**, [s. l.], v. 31, n. 89, p. 125–144, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0103-40142017.31890013>. Acesso em: 25 abr. 2023.

DELVIZIO, Pedro Cosentino *et al.* ANÁLISE DO EFEITO MODERADOR DA LIQUIDEZ NO MODELO DE RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], v. 13, n. 2, p. 067–088, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.14392/ASAA.2020130204>. Acesso em: 6 mar. 2023.

DONALDSON, Lex. Teoria da contingência estrutural. Handbook de estudos organizacionais. *In*: HANDBOOK DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 104–131.

DONALDSON, Lex. **The Contingency Theory of Organizations**. New Delhi: Sage, 2001.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. 80 f. 2008. - Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.12.2008.TDE-30062008-141909>. Acesso em: 14 jul. 2022.

FABER, URIAN MARQUES; NEITZKE, ANA CLAUDIA AFRA; ESPEJO, MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI. A RELAÇÃO ENTRE O DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO, A ESTRATÉGIA E O ESTILO DE LIDERANÇA À LUZ DA TEORIA CONTINGENCIAL. *In*: , 2016. **XIII Congresso USP**. [S. l.: s. n.], 2016. p. 1. Disponível em: [www.congressosp.fipecafi.org](http://www.congressosp.fipecafi.org). Acesso em: 8 jul. 2022.

FARIAS, Edson Luis Silva. AS TECNOLOGIAS DA COMUNICAÇÃO E INFORMAÇÃO E O ENSINO DE HISTÓRIA. *In*: , 2009, Santa Maria - RS. **Especialização em Tecnologias da Informação e da Comunicação Aplicadas à Educação**. Santa Maria - RS: Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, 2009. p. 13. Disponível em: <https://repositorio.ufsm.br/handle/1/1744>

FEITOSA, Daniel Garrett; DE FREITAS, Maurício Assuero Lima. O impacto dos restos a

pagar não processados na classificação de universidades públicas brasileiras. **Revista de Administração Educacional**, [s. l.], v. 12, n. 2, p. 197, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.51359/2359-1382.2021.247010>

FERNANDES, Antônio Alves Tôres *et al.* Leia este artigo se você quiser aprender regressão logística. **Revista de Sociologia e Política**, [s. l.], v. 28, n. 74, p. 1–20, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1678-987320287406>. Acesso em: 30 maio 2023.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Minidicionário da língua portuguesa**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1993.

FERREIRA, Franklin de Souza; MIRAS, Thais Frisso; COSTA, Thiago de Abreu. OS RESTOS A PAGAR E O DECRETO 9.428/2018: UM ESTUDO DOS IMPACTOS DO CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR NAS METAS DA ÁREA DE ENSINO DA MARINHA DO BRASIL. **IX ENCONTRO BRASILEIRO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**, [s. l.], 2022. Disponível em: <https://sbap.org.br/>. Acesso em: 9 fev. 2023.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho; OLIVEIRA, Claudio Ladeira. O orçamento público no Estado constitucional democrático e a deficiência crônica na gestão das finanças públicas no Brasil. **Seqüência: Estudos Jurídicos e Políticos**, [s. l.], v. 38, n. 76, p. 183–212, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2017V38N76P183>

FERREIRA, Marlon Cruz; SOUZA, Flavio Sergio Rezende Nunes de. Cancelamento de Restos a Pagar e seus Determinantes: Análise em prol da Otimização do Gasto Público. **VII Encontro Brasileiro de Administração Pública**, Brasília - DF, p. 1–16, 2020. Disponível em: <http://ebap.sbap.org.br/>

FETTERLY, Ross. Use it or Lose it: Corporate Over-Planning in the Air Force. **Canadian Global Affairs Institute**, [s. l.], 2020. Disponível em: [www.cgai.ca](http://www.cgai.ca). Acesso em: 7 jun. 2022.

FILHO, Joaquim Rubens Fontes; NAVES, Gladston Guimarães. A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a Promoção da Accountability Horizontal: a Percepção dos Usuários. **BBR - Brazilian Business Review**, [s. l.], v. 11, n. 3, p. 1–28, 2014.

FILHO, Saulo Silva Lima; MARTINS, Gislene Daiana; PEIXE, Blênio Cezar Severo. Compras públicas para enfrentamento da Covid-19: uma análise sob a lente da teoria contingencial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s. l.], v. 18, n. 48, p. 40–55, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.E77000>. Acesso em: 8 jul. 2022.

FREES, Edward W. **Longitudinal and Panel Data: Analysis and Applications for the Social Sciences**. Cambridge - UK: [s. n.], 2004.

FREITAG, Viviane da Costa; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de; LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. Teoria da Contingência. *In*: ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de; FRANÇA, Robério Dantas de (org.). **Teorias aplicadas à pesquisa em Contabilidade: uma introdução às Teorias Econômicas, Organizacionais e Comportamentais**. João Pessoa - PB: Editora UFPB, 2021. p. 85–110.

GALLEGOS, Miguel *et al.* COVID-19: psychosocial impact and mental health in Latin America. **Fractal: Revista de Psicologia**, [s. l.], v. 33, n. 3, p. 226–232, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.22409/1984-0292/V33I3/51234>. Acesso em: 6 mar. 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 18. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

GODOY, João Gabriel Vasconcellos; RAUPP, Fabiano Maury. Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial por Organizações Sem Fins Lucrativos: um Estudo Multicasos à Luz da Teoria da Contingência. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, [s. l.], v. 12, n. 3, p. 70–87, 2017. Disponível em: [https://doi.org/10.21446/SCG\\_UFRJ.V12I3.14166](https://doi.org/10.21446/SCG_UFRJ.V12I3.14166). Acesso em: 8 jul. 2022.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **Regime Jurídico da Despesa Pública no Brasil**. 377 f. 2014. - Universidade de São Paulo, [s. l.], 2014. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16092016-120344/publico/TESE\\_VERSAO\\_INTEGRAL\\_EMERSON\\_CESAR\\_DA\\_SILVA\\_GOMES.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-16092016-120344/publico/TESE_VERSAO_INTEGRAL_EMERSON_CESAR_DA_SILVA_GOMES.pdf). Acesso em: 28 fev. 2023.

GONÇALVES, M. Helena; CABRAL, M. Salomé; AZZALINI, Adelchi. The R Package *bindl* for the Analysis of Binary Longitudinal Data. **Journal of Statistical Software**, [s. l.], v. 46, n. 9, p. 1–17, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.18637/JSS.V046.I09>. Acesso em: 13 fev. 2024.

GOOLSBEE, Austan; SYVERSON, Chad. Fear, lockdown, and diversion: Comparing drivers of pandemic economic decline 2020. **Journal of Public Economics**, [s. l.], v. 193, p. 104311, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/J.JPUBECO.2020.104311>

GORLA, Marcello Christiano; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Teoria da Contingência e Pesquisa Contábil. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**, [s. l.], v. 3, n. 2, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.13059/RACEF.V3I2.46>. Acesso em: 13 jan. 2023.

GRAY, David E. **Pesquisa no mundo real**. 2. ed. Porto Alegre: ARTMED Editora S.A., 2012.

HAYES, S. C. The Role of Approach Contingencies in Phobic Behavior. **Behavior Therapy**, [s. l.], v. 7, p. 28–36, 1976. Disponível em: [https://doi.org/DOI 10.1016/ S0005-7894\(76\)80216-X](https://doi.org/DOI%2010.1016/S0005-7894(76)80216-X)

HENSELER, Jörg; HUBONA, Geoffrey; RAY, Pauline Ash. Using PLS path modeling in new technology research: Updated guidelines. **Industrial Management and Data Systems**, [s. l.], v. 116, n. 1, p. 2–20, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1108/IMDS-09-2015-0382>

HOLANDA, Márcio. Fiscal crisis in Brazil: Causes and remedy. **Brazilian Journal of Political Economy**, [s. l.], v. 39, n. 1, p. 88–107, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-35172019-2918>

HURLEY, W. J.; BRIMBERG, Jack; FISHER, Brent. Use it or lose it: On the incentives to spend annual defence operating budgets. **Defence and Peace Economics**, [s. l.], v. 25, n. 4, p. 401–413, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/10242694.2013.780758>. Acesso em: 1 jun. 2022.

HYNDMAN, Noel; JONES, Rowan; PENDLEBURY, Maurice. AN EXPLORATORY STUDY OF ANNUALITY IN THE UK PUBLIC SECTOR: PLUS ÇA CHANGE, PLUS C'EST LA MÊME CHOSE? **Financial Accountability & Management**, [s. l.], v. 23, n. 2, p. 215–237, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1111/J.1468-0408.2007.00426.X>



LIEBMAN, Jeffrey B; MAHONEY, Neale. Do Expiring Budgets Lead to Wasteful Year-End Spending? Evidence from Federal Procurement †. **American Economic Review**, [s. l.], v. 107, n. 11, p. 3510–3549, 2017. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w19481>. Acesso em: 5 jun. 2022.

LIMA, Vinícius dos Santos; FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. O Impacto dos Restos a Pagar na Diminuição dos Recursos Financeiros Durante a Execução do Orçamento Público Federal. *In:* , 2017, São Paulo. **XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. São Paulo: [s. n.], 2017. p. 1–14. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/17UspInternational/ArtigosDownload/464.pdf>

LUCIO, Francisco Germano Carvalho *et al.* Grease or Sand the Wheels? A State-Level Approach on Corruption in Brazil. **Theoretical Economics Letters**, [s. l.], v. 10, n. 3, p. 620–634, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.4236/TEL.2020.103040>. Acesso em: 13 maio 2023.

MACHADO, Thiago Alves; LIMA, Mariana Procópio de Castro. A avaliação comparativa da evolução dos restos a pagar antes e durante a evolução da COVID-19: estudo de caso em um órgão público na área da saúde. **Revista Contabilidade & Inovação**, [s. l.], v. 1, n. 1, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.56000/rci.v1i1.71560>

MAHAGAMAGE, Yohan; MARASINGHE, Kalpani. The socio-economic effects of covid-19. **Saúde e Sociedade**, [s. l.], v. 32, n. 1, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-12902022200961EN>. Acesso em: 6 mar. 2023.

MAIA, Wagner. História do orçamento público no Brasil. **Agesp.org.br**, [s. l.], 2010. Disponível em: [http://trafficlight.bitdefender.com/info?url=http%3A//agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf&language=en\\_US](http://trafficlight.bitdefender.com/info?url=http%3A//agesp.org.br/wp-content/uploads/2013/05/Artigo-HistOrçamento.pdf&language=en_US)

MARTINES JÚNIOR, Eduardo. ACCOUNTABILITY, RESPONSIVENESS e MINISTÉRIO PÚBLICO. **Caderno de Administração**, [s. l.], v. 10, n. 1, p. 1–39, 2016. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/caadm/article/view/19127>. Acesso em: 28 jun. 2022.

MCASP. Manual De Contabilidade Aplicada Ao Setor Público. [s. l.], 2023. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>

MCPHERSON, Michael F. **An analysis of year-end spending and the feasibility of a carryover incentive for federal agencies**. 61 f. 2007. - NAVAL POSTGRADUATE SCHOOL, [s. l.], 2007. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10945/10215>. Acesso em: 9 jun. 2022.

MOTA, Samuel Cavalcante. **Eficiência relativa da execução de restos a pagar nas Universidades Federais Brasileiras**. 137 f. 2018. - Universidade Federal do Ceará, [s. l.], 2018. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/38764>. Acesso em: 22 fev. 2024.

MOTA, Samuel Cavalcante *et al.* IMPACTO DO DECRETO Nº 9.428/2018 NA GESTÃO DE RESTOS A PAGAR NAS UNIVERSIDADES FEDERAIS. **EMPRAD - Encontro dos Programas de Pós-graduação Profissionais em Administração**, [s. l.], 2021.

NASCIMENTO, Luciano Moura Castro do. Os impactos da edição do Decreto nº 9.428/2018 na gestão das disponibilidades de caixa do Governo Federal. (3º Lugar Prêmio do Tesouro /2019). **CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS**, [s. l.], v. 1, n. 01, p. 1–54, 2020.

Disponível em: <https://doi.org/10.55532/1806-8944.2020.78>. Acesso em: 9 jun. 2022.

NONAKA, Thiago Hiromitsu. **RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS COMO INDICADOR DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA**. 87 f. 2019. - Universidade de Brasília (UnB), [s. l.], 2019. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/38168>

NTV. **Poltavchenko privou funcionários que não dominaram o orçamento de bônus**. [S. l.], 2015. Disponível em: <https://www.ntv.ru/novosti/1295836/>. Acesso em: 8 jun. 2022.

NUNES, Selene; NUNES, Ricardo. **A Reforma do Processo Orçamentário sob a Égide da LRF a urgência de uma nova lei de finanças públicas**. 2006. - ESAF, [s. l.], 2006. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/343193857%0AA>

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE SAÚDE - OMS. **Coronavirus**. [S. l.], 2023. Disponível em: [https://www.who.int/health-topics/coronavirus#tab=tab\\_1](https://www.who.int/health-topics/coronavirus#tab=tab_1). Acesso em: 6 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE - OPAS. [S. l.], 2020. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/news/11-3-2020-who-characterizes-covid-19-pandemic>. Acesso em: 6 mar. 2023.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE - OPAS. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>. Acesso em: 6 mar. 2023.

OTLEY, David. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. **Management Accounting Research**, [s. l.], v. 31, p. 45–62, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/J.MAR.2016.02.001>

PADULA, Ana Julia Akaishi; ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo. Government corruption on Brazilian capital markets: A study on Lava Jato (Car Wash) investigation. **RAE Revista de Administracao de Empresas**, [s. l.], v. 58, n. 4, p. 405–417, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-759020180406>

PANG, Augustine; JIN, Yan; CAMERON, Glen T. The Contingency Theory of Strategic Conflict Management: Review From Three Decades of Theory Development, Extension, and Application. **Journalism & Communication Monographs**, [s. l.], v. 25, n. 2, p. 193–214, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/15226379231167141>. Acesso em: 8 jun. 2023.

PECI, Alketa. A resposta da administração pública brasileira aos desafios da pandemia. **Revista de Administracao Pública**, [s. l.], v. 54, n. 4, p. 1–3, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761242020>. Acesso em: 6 mar. 2023.

PINHEIRO, ANDRESSA OLIVEIRA. **Entendendo o Orçamento Público: comparação do processo orçamentário brasileiro e internacional**. 73 f. 2017. - Universidade de Brasília, [s. l.], 2017. Disponível em: [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/18903/1/2017\\_AndressaOliveiraPinheiro.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/18903/1/2017_AndressaOliveiraPinheiro.pdf)

PINHEIRO, Tailla de Azevedo *et al.* Medication management and logistics amid the COVID-19 pandemic: a systematic review. **Research, Society and Development**, [s. l.], v. 11, n. 16, p. e160111638209–e160111638209, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.33448/RSD-V11I16.38209>. Acesso em: 3 mar. 2024.

PIRES, Manoel Carlos; BORGES, Bráulio; BORÇA JÚNIOR, Gilberto. Por que a recuperação tem sido a mais lenta de nossa história? **Brazilian Keynesian Review**, [s. l.], v. 5, n. 1, p. 174–202, 2019. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/por-que->

recuperacao-tem-sido-mais-lenta-de-nossa-historia. Acesso em: 25 abr. 2023.

PORTET, Ephanie. A primer on model selection using the Akaike Information Criterion. **Infectious Disease Modelling**, [s. l.], v. 5, p. 111–128, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.idm.2019.12.010>. Acesso em: 14 fev. 2024.

PRECINOTTO, André. **Transparência de dispensas de licitação em situações de emergência nacional**. 121 f. 2021. - Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/D.96.2021.TDE-19112021-120551>. Acesso em: 6 mar. 2023.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo - RS: Feevale, 2013. *E-book*.

QUEIROZ, Adriana Garcia de Araújo. **Avaliação de Desempenho: um estudo de caso sobre os Restos a Pagar Não Processados no Instituto Federal de Rondônia - IFRO**. 151 f. 2020. - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, [s. l.], 2020.

R CORE TEAM. **R: A language and environment for statistical computing**. R Foundation for Statistical Computing. Versão 4.2.0. Vienna, Austria: [s. n.], 2023. Disponível em: <https://www.r-project.org/>

RAPOSO, Leticia Martins. **Aplicação da regressão logística e da rede neural probabilística na classificação de resistência aos antirretrovirais Lopinavir e Nelfinavi**. 99 f. 2014. - Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), [s. l.], 2014. Disponível em: [https://www.peb.ufrj.br/images/Tese0190\\_2014\\_02\\_24.pdf](https://www.peb.ufrj.br/images/Tese0190_2014_02_24.pdf)

RIBEIRO, Roberto Rivelino Martins *et al.* ORÇAMENTO PARTICIPATIVO E A TEORIA DA CONTINGÊNCIA: UMA INVESTIGAÇÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO MUNICIPAL NA REGIÃO METROPOLITANA DE MARINGÁ. **Revista Ciências Sociais em Perspectiva**, [s. l.], v. 19, p. 1–23, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.48075/revistacsp.v19i5anos.27088>. Acesso em: 26 dez. 2023.

RIBERI, Flávio. **Exame do comportamento dos accruals discricionários a partir do reconhecimento de perdas por impairment**. 108 f. 2020. - Universidade de São Paulo (USP), [s. l.], 2020. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07052021-124152/publico/FlavioRiberiCorrigida.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2023.

RIVELINO, Roberto *et al.* Um estudo do orçamento público da Câmara Municipal de Marialva, Paraná sob a perspectiva da teoria da contingência A study of the public budget of the City Hall of Marialva, Paraná from the perspective of the contingency theory. **Brazilian Journal of Development**, [s. l.], v. 7, n. 5, p. 52911–52933, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.34117/bjdv7n5-614>

SALGADO, PC *et al.* O NOVO NORMAL E O COMPORTAMENTO DOS DOADORES DE SANGUE NO PERÍODO PÓS-PANDEMIA – GSH BANCO DE SANGUE SERUM CENTRO RJ. **Hematology, Transfusion and Cell Therapy**, [s. l.], v. 44, p. S391–S392, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/J.HTCT.2022.09.663>

SANTOS, Felipe de Oliveira *et al.* Avaliação do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. **Revista de Contabilidade e Controladoria (RC&C)**, [s. l.], v. 8, n. 2, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.5380/RCC.V8I2.38382>. Acesso em: 14 jul. 2022.

SANTOS, Vinicius Salles. As consequências, para o orçamento e contabilidade pública, da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados realizados em capitais estaduais da região nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009. **Revista Ambiente Contábil**, [s. l.], v. 1, n. 3, p. 37–59, 2011.

SCHMIDT, Jefferson Leandro *et al.* Efeito da Folga organizacional no desempenho econômico moderada pela pandemia da COVID-19: um estudo em grupos de ensino listados na B3. **XLVI Encontro da ANPAD**, [s. l.], set. 2022. p. 21. Disponível em: <http://anpad.com.br/uploads/articles/120/approved/1dacb10f0623c67cb7dbb37587d8b38a.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2023.

SELL, Filipy Furtado; BEUREN, Ilse Maria; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Influência de fatores contingenciais no desempenho municipal: evidências inferenciais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s. l.], v. 14, p. e164058–e164058, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/ISSN.1982-6486.RCO.2020.164058>. Acesso em: 8 jul. 2022.

SENA, Juliana Neiva de; FERREIRA, Mariana Fialho. CRISES ECONÔMICAS BRASILEIRAS: AVALIANDO RECESSÕES E RECUPERAÇÕES. *In: , 2020, Online. 48º Encontro Nacional de Economia (ANPEC)*. Online: [s. n.], 2020. p. 1–20. Disponível em: [https://www.anpec.org.br/encontro/2020/submissao/files\\_I/i6-212383e846a37a59733dde782bfe0d09.pdf](https://www.anpec.org.br/encontro/2020/submissao/files_I/i6-212383e846a37a59733dde782bfe0d09.pdf). Acesso em: 17 abr. 2023.

SILVA, Denise Mendes da. **Escolhas contábeis e características corporativas de empresas de grande porte na adoção do IFRS em duas etapas: diagnóstico e análise**. 274 f. 2016. - Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.96.2016.TDE-11082016-104205>. Acesso em: 25 maio 2023.

SILVA, Fabiana Fernandes Moreira da; BENINI, Élcio Gustavo; SILVA, Marco Antônio Costa da. Contribuição Da Teoria Da Contingência No Enfrentamento Dos Impactos Econômicos Decorrentes Da Pandemia Da Covid-19. *In: , 2020. IV encontro internacional de gestão, desenvolvimento e inovação*. [S. l.: s. n.], 2020. p. 1–13. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/EIGEDIN/article/view/11452>

SILVA, Shirley Fernandes Pereira da; PESSANHA, José Francisco Moreira. Identificação de indicadores para previsão de insolvência das distribuidoras de energia elétrica por meio de regressão logística para dados em painel. **CONTABILOMETRIA - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, [s. l.], v. 9, n. 1, p. 73–91, 2022. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/contabilometria/article/view/2591>

SILVA, Shirley Fernandes Pereira da; PESSANHA, José Francisco Moreira. INDICADORES CONTÁBEIS FINANCEIROS E A PREVISIBILIDADE DE INSOLVÊNCIA DAS DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. *In: , 2020, João Pessoa - PB. LII Simpósio Brasileiro de Pesquisa Operacional - SBPO*. João Pessoa - PB: [s. n.], 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.59254/sbpo-2020-122643>

SILVA JÚNIOR, Fábio Mathias da. **Universidade Federal do Rio de Janeiro Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis ARRANJOS INSTITUCIONAIS DO FEDERALISMO BRASILEIRO E A EFETIVIDADE DAS POLÍTICAS PÚBLICAS MUNICIPAIS EM EDUCAÇÃO E SAÚDE**. 103 f. 2020. - Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), [s. l.], 2020.

SILVA, Tainan Carlos Correia; LIMA, Diana Vaz de. A ADOÇÃO DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA NO TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RESTOS A PAGAR. *In: , 2016,*

São Paulo. **10º Congresso USP de controladoria e contabilidade. 2016. p. 10.** São Paulo: [s. n.], 2016. p. 1–14. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos92009/168.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2022.

SOUSA, Wellington Bernardo De. **Estimadores de Máxima Verossimilhança: Casos que não satisfazem as condições de regularidade.** 69 f. 2018. - Universidade de Brasília (UnB), [s. l.], 2018. Disponível em: [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/24425/1/2018\\_WellingtonBernardoDeSousa\\_tcc.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/24425/1/2018_WellingtonBernardoDeSousa_tcc.pdf). Acesso em: 5 jun. 2023.

SOUZA, Clari Andresa de; RODRIGUES, Wilson Medeiros. Análise dos restos a pagar e o orçamento municipal: uma perspectiva dos restos a pagar, disponibilidade e endividamento. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, [s. l.], v. 7, n. 1, p. 30, 2018. Disponível em: <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/684>

SOUZA, Fabio Silva. **DESAFIOS DA MARINHA DO BRASIL FRENTE A ORÇAMENTOS RESTRITOS: o orçamento plurianual como viabilizador dos investimentos e manutenção operativa da MB.** 47 f. 2014. [s. l.], 2014. Disponível em: <https://www.marinha.mil.br/egn/diretores>

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração - Tradução: Alfredo Alves de Farias.** [S. l.: s. n.], 1981. *E-book*.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; SANTOS, Maria Angelica Borges dos. Contingenciamento do pagamento de despesas e restos a pagar no orçamento federal do SUS. **Revista de Administração Pública**, [s. l.], v. 52, n. 4, p. 731–739, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612162491>

WAGENMAKERS, Eric-Jan; FARRELL, Simon. AIC model selection using Akaike weights. **Psychonomic Bulletin & Review**, [s. l.], v. 11, n. 1, p. 192–196, 2004. Disponível em: <https://www.ejwagenmakers.com/2004/aic.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

XEREZ, SEBASTIÃO REGIS DIAS. A EVOLUÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO E SEUS INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO. **SEMANA ACADÊMICA: REVISTA CIENTÍFICA**, [s. l.], v. 01, n. 43, 2013. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/evolucao-do-orcamento-publico-e-seus-instrumentos-de-planejamento>. Acesso em: 17 jun. 2022.

ZANELLA, Liane Carly Hermes. **Metodologia de Pesquisa.** 2. ed. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2013. *E-book*.