



Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Programa de Pós-Graduação em Economia

Mestrado Profissional em Economia

Thiago Hiromitsu Nonaka

**RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS COMO INDICADOR DE EFICIÊNCIA  
NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA**

Brasília / DF  
2019

Thiago Hiromitsu Nonaka

**RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS COMO INDICADOR DE EFICIÊNCIA  
NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Economia - PPGE da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE) da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Economia.

**Orientador(a): Prof. Vander Mendes Lucas**

Brasília / DF  
2019

Ficha catalográfica elaborada automaticamente,  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Nr Nonaka, Thiago Hiromitsu  
Restos a Pagar não Processados como Indicador de  
Eficiência na Gestão Orçamentária / Thiago Hiromitsu  
Nonaka; orientador Vander Mendes Lucas. -- Brasília, 2019.  
87 p.

Dissertação (Mestrado - Mestrado em Economia) --  
Universidade de Brasília, 2019.

1. Restos a Pagar. 2. Economia do Setor Público. I.  
Lucas, Vander Mendes, orient. II. Título.

Thiago Hiromitsu Nonaka

**RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS COMO INDICADOR DE EFICIÊNCIA  
NA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA**

A Comissão Examinadora abaixo identificada, aprova a Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Economia da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia.

---

Prof. Vander Mendes Lucas (Orientador)  
Departamento de Economia - UnB

---

Prof. Roberto de Goés Ellery Júnior  
Departamento de Economia - UnB

---

Prof. Carlos Rosano Peña  
Departamento de Administração - UnB

Brasília, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019.

## RESUMO

Considerando que os recursos são escassos, o gestor público deve se preocupar em utilizar seus ativos da melhor forma possível para trazer retorno às expectativas e necessidades da população. A educação superior pública consome uma fatia muito expressiva de recursos públicos, pois, além disso, as universidades federais possuem grande relevância na produção de conhecimento e na formação de profissionais qualificados. Desse modo, aliada a situação de crise econômica, medidas de eficiência, eficácia e efetividade se tornam cada vez mais relevantes. Os gestores precisam utilizar os recursos da melhor forma possível para prevenir gastos desnecessários e trazer melhor benefício para a sociedade. Nesse sentido, a eficiência na utilização de seus recursos é uma medida importante a ser alcançada. O foco do trabalho foi medir a eficiência na gestão orçamentária dos restos a pagar não processados nas universidades federais no período de 2008 a 2018. Essa premissa leva em consideração que, por ser considerado um orçamento paralelo, a sua gestão merece enfoque tanto quanto o orçamento formal. Para tanto, procurou analisar as contas de inscrição, reinscrição, pagamento e cancelamento dos restos a pagar não processados desse período. Por fim, apresentou-se uma proposta de índice de eficiência, o qual apresentou desempenho que comprovam, em geral, a não eficiência em relação à 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.

**Palavras-chaves:** Universidades Federais, Eficiência, Restos a pagar não processados.

## ABSTRACT

Whereas that resources are scarce, public managers should be concerned about making the best use of their assets to bring the expectations and the needs of the population in return. Public higher education consumes a very significant share of public resources, since, in addition, federal universities have great relevance in the production of knowledge and professional training. Thus, combined with the economic crisis situation, measures of efficiency, efficacy and effectiveness become increasingly relevant. Managers need to make the best use of resources to prevent unnecessary spending and bring better benefits to society. Therefore, the efficient utilization of its resource is an important measure to be achieved. The purpose of this article is to measure the efficiency in the budget management of the unpaid commitments in federal universities from 2008 to 2018. This assumption takes into account that, as it is considered a "parallel budget", its management deserves focus as much as the formal budget. For this purpose, it sought to analyze the registration, re-registration, payment and cancellation accounts of the unverified unpaid commitments of this period. Finally, an efficiency index proposal is presented, which revealed performance that, in general, proves the non-efficiency use of the unverified unpaid commitments, indicating that there will always have a volume of expenditures to be executed in the following years, tending to accumulate over the years.

**Keywords:** Federal Universities, Efficiency, Unverified unpaid commitments.

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Amostra das Universidades Federais Brasileira.....	41
Quadro 2 - Valores e Classificação do Indicador de Desempenho.....	71

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Restos a Pagar Não processados Inscritos por grupo de natureza.....	43
Tabela 2 - Dotação Atualizada e Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados.....	45
Tabela 3 - Nível de desempenho das Unidades Orçamentárias.....	72
Tabela 4 - Coeficiente de Correlação de Pearson entre o Indicador de Eficiência e os valores de RPNP a pagar.....	76

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Restos a Pagar Não processados - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Governo Federal - Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo.....	18
Gráfico 2 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados.....	45
Gráfico 3 - Restos a Pagar Não processados Inscritos por grupo de natureza.....	47
Gráfico 4 - Dotação Atualizada e Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados por Região.....	48
Gráfico 5 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados por Região e Grupo de Natureza da Despesa.....	49
Gráfico 6 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados por UO - Valores Acumulados de 2008 a 2018.....	50
Gráfico 7 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Norte.....	52
Gráfico 8 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Nordeste.....	53
Gráfico 9 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Sudeste.....	54
Gráfico 10 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Sul.....	55
Gráfico 11 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Centro-Oeste.....	56
Gráfico 12 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados e RPNP Cancelados por UO - Valores Acumulados de 2008 a 2018.....	57
Gráfico 13 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Norte.....	58
Gráfico 14 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Nordeste.....	59
Gráfico 15 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Sudeste.....	60
Gráfico 16 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Sul.....	61
Gráfico 17 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados -	

Região Centro-Oeste.....	62
Gráfico 18 - Restos a Pagar Não processados Inscritos e RPNP pagos por UO - Valores Acumulados de 2008 a 2018.....	63
Gráfico 19 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Norte.....	64
Gráfico 20 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Nordeste..	65
Gráfico 21 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Sudeste....	66
Gráfico 22 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Sul.....	67
Gráfico 23 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Centro-Oeste.....	67

## LISTA DE ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
FURG	Universidade Federal do Rio Grande
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
Anísio Teixeira	
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MTO	Manual Técnico de Orçamento
PAC	Programa de Aceleração do Crescimento
RP	Restos a pagar
RPNP	Restos a Pagar não Processados
REUNI	Reestruturação das Universidades Federais
SIAFI	Sistema de Administração Financeira do Governo
Federal	
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UFABC	Fundação Universidade Federal do Abc
UFAC	Universidade Federal do Acre
UFAL	Universidade Federal de Alagoas
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UFBA	Universidade Federal da Bahia
UFC	Universidade Federal do Ceará
UFCA	Universidade Federal do Cariri
UFCG	Universidade Federal de Campina Grande
UFCSPA	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de
Porto Alegre	

UFERSA	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
UFES	Universidade Federal do Espírito Santo
UFF	Universidade Federal Fluminense
UFFRRJ	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
UFFS	Universidade Federal da Fronteira Sul
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFGD	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
UFJF	Universidade Federal de Juiz de Fora
UFLA	Universidade Federal de Lavras
UFMA	Universidade Federal do Maranhão
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFMS	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
UFMT	Universidade Federal de Mato Grosso
UFOB	Universidade Federal do Oeste da Bahia
UFOP	Universidade Federal de Ouro Preto
UFOPA	Universidade Federal do Oeste do Pará
UFP	Universidade Federal de Pelotas
UFPA	Universidade Federal do Pará
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
UFPE	Universidade Federal de Pernambuco
UFPI	Universidade Federal do Piauí
UFPR	Universidade Federal do Paraná
UFRA	Universidade Federal Rural da Amazônia
UFRB	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro

UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
UFRPE	Universidade Federal Rural de Pernambuco
UFRR	Universidade Federal de Roraima
UFS	Universidade Federal de Sergipe
UFSB	Universidade Federal do Sul da Bahia
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UFSCAR	Universidade Federal de São Carlos
UFSJ	Universidade Federal de São João Del Rei
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria
UFT	Fundação Universidade Federal do Tocantins
UFTM	Universidade Federal do Triângulo Mineiro
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
UFV	Universidade Federal de Viçosa
UFVJM Mucuri	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
UNB	Universidade de Brasília
UNIFAL	Universidade Federal de Alfenas
UNIFAP	Universidade Federal do Amapá
UNIFEI	Universidade Federal de Itajubá
UNIFESP	Universidade Federal de São Paulo
UNIFESSPA	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará
UNILA	Universidade Federal da Integração Latino-Americana
UNILAB Afro-Brasileira	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira
UNIPAMPA	Fundação Universidade Federal do Pampa
UNIR	Fundação Universidade Federal de Rondônia

UNIRIO

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro

UNIVASF  
Francisco

Fundação Universidade Federal do Vale do São

UTFPR

Universidade Tecnológica Federal do Paraná

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	16
1.1	<i>Contextualização e Identificação do Problema de Pesquisa</i> .....	16
1.2	<i>Objetivo do Estudo</i> .....	17
1.3	<i>Justificativa e Relevância</i> .....	18
1.4	<i>Estrutura do Trabalho</i> .....	19
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	21
2.1	<i>Instituições Federais de Ensino</i> .....	21
2.2	<i>Indicadores de Desempenho</i> .....	21
2.3	<i>Eficiência na Administração Pública</i> .....	24
2.4	<i>Orçamento e princípios orçamentários</i> .....	25
2.5	<i>Despesa pública</i> .....	28
2.5.1	<i>Classificação da despesa orçamentária</i> .....	30
2.6	<i>Restos a Pagar</i> .....	31
2.6.1	<i>Implicações dos restos a pagar</i> .....	34
2.6.2	<i>Legislação e Regulamentação</i> .....	37
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	40
3.1	<i>População e amostra</i> .....	41
<b>4</b>	<b>RESULTADOS</b> .....	44
4.1	<i>Restos a pagar não processados cancelados</i> .....	56
4.2	<i>Restos a pagar não processados pagos</i> .....	62
<b>5</b>	<b>PROPOSIÇÃO DE INDICADOR DE EFICIÊNCIA</b> .....	68
5.1	<i>Relação entre o indicador e os valores de RPNP a pagar</i> .....	75
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	76
<b>7</b>	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	79
<b>8</b>	<b>APÊNDICE</b> .....	86

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 *Contextualização e Identificação do Problema de Pesquisa*

Em uma pesquisa sobre a eficiência do gasto público no Brasil em comparação com países da América Latina, Ribeiro (2008) verificou que aquele país apresentou um resultado mediano na avaliação dos serviços públicos e apresentou também um resultado abaixo da média quanto à eficiência do gasto. O autor complementa que tal desempenho é insatisfatório, levando em conta que a análise foi restrita apenas aos países latino-americanos.

Além disso, há pouco tempo o Brasil saiu de um período de crise que durou dos anos de 2014 a 2016, no entanto, conforme Comitê de Datação do Ciclo Econômico (Codace), a recuperação tem se mostrado lenta em comparação ao observado em recessões anteriores.

Nesse contexto, considerando que os recursos são escassos, o gestor público deve se preocupar em utilizar seus ativos da melhor forma possível para trazer retorno às expectativas e necessidades da população. Assim, tais gestores devem nortear sua gestão por meio de um planejamento possível a ser seguido para o alcance de seus objetivos.

Conforme Giacomoni (2010), o orçamento público é caracterizado por possuir uma série de aspectos: político, contábil, econômico, jurídico, entre outros. E esse conceito sofreu significativas mudanças ao longo do tempo, ganhando e alterando suas funções, muitas diferentes das quais o originou. O orçamento, no decorrer da sua história, foi ganhando a função de planejamento.

O orçamento público, portanto, é uma peça de planejamento, mas também é uma peça legislativa. Isto é, ele representa o planejamento e a execução das despesas públicas previstas para o exercício financeiro e sua aprovação é de competência do Poder Legislativo.

Entretanto, mesmo com esse prévio planejamento, muito dos gastos não podem ser executados dentro do tempo idealizado. Desse modo, existem ferramentas no sistema orçamentário que podem transferir essas despesas não executadas para exercícios seguintes. Uma dessas ferramentas seria a conta restos a pagar. O Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) define restos a pagar como "despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente".

Apesar da diversidade de análises em relação a essa ferramenta, tais como sobre a influência no resultado fiscal primário, transparência e credibilidade do orçamento público, a

literatura sobre o tema carece de estudo voltado a eficiência de sua utilização, ainda mais sobre os restos a pagar não processados, mais especificamente.

Essa preocupação deriva da utilização descomedida de restos a pagar ao longo dos últimos anos. É tal expressividade do volume dessas despesas que o Tribunal de Contas da União (TCU) utilizou a expressão de "orçamento paralelo" em seu Acórdão<sup>1</sup>. Essa premissa leva em consideração que por ser considerado um orçamento paralelo, a sua gestão merece enfoque tanto quanto o orçamento formal, ou seja, aquele aprovado anualmente. Além de que, essas inscrições em restos a pagar (processados e não processados), à primeira vista, demonstram certa incompatibilidade entre o que foi planejado e o que foi executado, do ponto de vista do planejamento-orçamento (Peixoto e Peixoto, 2017).

Inserida nesse contexto, as universidades federais apresentam todos os anos um relevante montante de inscrição em restos a pagar não processados (RPNP). Assim, insere-se a seguinte questão de pesquisa: como é a gestão dos restos a pagar não processados das universidades federais no período de 2008 a 2018?

Portanto, essa pesquisa busca contribuir sobre o assunto por meio de uma abordagem quantitativa, que consiste na análise da eficiência na utilização dos restos a pagar não processados das Instituições Federais de Ensino (IFES) no Brasil.

## 1.2 *Objetivo do Estudo*

Levando em consideração o problema objeto de estudo apresentado na introdução, optou-se por dividir os objetivos desse trabalho em geral e específicos.

Essa metodologia teve como base em Gil (2002). Este afirma que "os objetivos gerais são o ponto de partida, indicam uma direção a seguir, mas, na maioria dos casos, não possibilitam que se parta para a investigação. Logo, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados. Daí surgem os objetivos específicos da pesquisa".

Nesse contexto, o objetivo geral da pesquisa é analisar e avaliar a eficiência da gestão orçamentária dos restos a pagar não processados nas Instituições Federais de Ensino Superior - IFES no período de 2008 a 2018.

Como objetivos específicos o trabalho pretende:

- verificar o montante dos restos a pagar não processados dos anos de 2008 a 2018;

---

<sup>1</sup> Acórdão 1039/2006 - Plenário.

- analisar as possíveis consequências da utilização dessa ferramenta;
- verificar as bases legais de sua utilização;
- criar um índice de eficiência baseado nos Restos a Pagar não Processados;

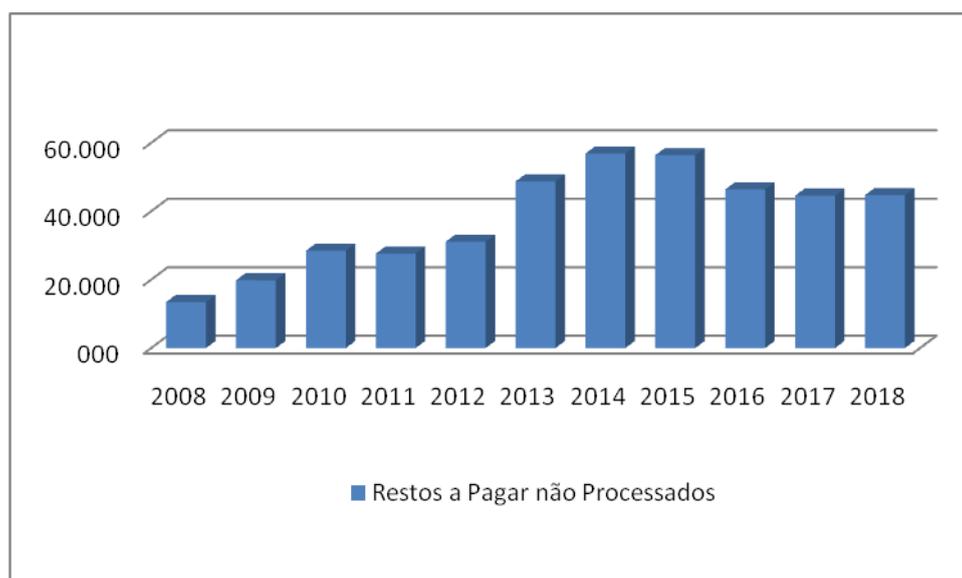
### 1.3 Justificativa e Relevância

De acordo com os princípios estabelecidos na Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), a qual estabelece normas de finanças voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, o orçamento deve ser executado anualmente de forma planejada e transparente, buscando prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Com essa concepção, tem se observado um contínuo crescimento do montante de restos a pagar não processados em todas as esferas do governo. Apesar de existir legislação que impõe regras para a utilização dessa ferramenta, podemos perceber uma utilização em excesso que pode comprometer os objetivos fiscais do Governo.

Conforme dados do Siga Brasil, analisando apenas os poderes executivo, judiciário e legislativo, houve um crescimento de 232% em valores nominais de 2008 a 2018, um salto de 13,5 bilhões para quase 48 bilhões de reais. Neste ínterim, só no ano de 2014, atingiu um montante de quase R\$ 57 bilhões de reais.

Gráfico 1 - Restos a Pagar Não processados - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Governo Federal - Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo - Em milhões



Fonte: Siga Brasil. Elaboração Própria

Para se ter uma média, esse valor inscrito em restos a pagar não processados é maior do que o orçamento autorizado do ano de 2018 dos Ministérios das Cidades, das Relações Exteriores, de Minas e Energia, do Esporte e do Meio Ambiente juntos. O montante é expressivo e alguns autores já o chama de "orçamento paralelo".

No âmbito da educação, sendo um dos maiores orçamentos do governo, segundo o portal Siga Brasil, foram inscritos mais de 200 bilhões de reais em restos a pagar no exercício de 2018. Temos que ter em vista também que o ensino superior foi a subfunção de gasto com maior volume de orçamento, chegando a mais de 30% do orçamento autorizado dessa função no ano de 2018.

Como observado, a educação superior pública consome uma fatia muito expressiva de recursos públicos, assim desperta interesses tanto interno quanto externo, além da relevância que as universidades federais possuem na produção de conhecimento e na formação de profissionais qualificados. Desse modo, aliada a situação de crise econômica, medidas de eficiência, eficácia e efetividade se tornam cada vez mais relevantes. Os gestores precisam utilizar os recursos da melhor forma possível para prevenir gastos desnecessários e trazer melhor benefício para a sociedade.

No entanto, na contramão dessa afirmação, Siqueira (2015) observou que embora o aumento dos custos de manutenção e investimentos das universidades com a implementação do REUNI tenham sido elevados, a variação da eficiência técnica, ou seja, a relação da utilização dos recursos (*input*), como capital, equipamentos e pessoal, na produção de resultados (*output*), dessas instituições era modesta em 2012, o último ano desse programa, representando aumento de menos de 1% na média de todas as universidades analisadas. Era de se esperar que, com a implantação desse projeto REUNI, mais recursos gerariam ganhos de eficiência para as universidades públicas federais.

Portanto, a relevância do tema a ser estudado vem do expressivo montante de recurso nessa rubrica e a melhor gestão destes recursos nas universidades federais. Assim, considerado como sendo um dos berços de conhecimento e inovação, tende a trazer futuros benefícios à sociedade. Logo, uma gestão eficiente permite a realização de suas finalidades sem o desperdício dos recursos públicos.

#### 1.4 *Estrutura do Trabalho*

Esta pesquisa está estruturada em sete capítulos. Sendo que o primeiro capítulo

apresenta a introdução com a contextualização e a apresentação do problema de pesquisa e nele também são apresentados os objetivos gerais e específicos, a justificativa e relevância do trabalho e, por fim, esta estrutura da dissertação.

Na segunda parte do trabalho é apresentado o referencial teórico, onde foram abordados os principais temas que fundamentaram este estudo. Esta parte foi dividida em seis seções. Nessa primeira seção procurou-se discorrer sobre a importância das instituições federais de ensino e o seu papel na sociedade e no governo. A segunda seção foi dedicada a discorrer sobre os indicadores de desempenho na gestão pública: sua definição, sua importância e suas características. Já na terceira seção procurou-se introduzir o tema da eficiência na administração pública, apresentando algumas definições e diferenças entre outros conceitos. Na quarta parte tratou-se de orçamento público, apresentando alguns conceitos e princípios relevantes ao tema. A parte subsequente apresentou as etapas da despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento, as quais são fundamentais na apresentação do tema de restos a pagar. Esta parte expõe um adendo onde foi apresentado algumas classificações da despesa orçamentária. A sexta parte trata do tema de restos a pagar propriamente dito, ela foi separada em subseções para melhor acomodar o tema. Primeiramente procurou-se conceituar e apresentar os conceitos de restos a pagar, seguida pela apresentação dos benefícios e malefícios abordados por outros pesquisadores e, por fim, a legislação acerca dessa ferramenta.

O terceiro capítulo abordou sobre a metodologia utilizada e os dados sobre a população e a amostra dos dados e a descrição dos tratamentos dos dados coletados e suas fontes. A quarta parte expõe as análises referente ao montante das inscrições em restos a pagar não processados no período (2008 a 2018), tanto regional como por grupo de natureza da despesa. Depois, em suas seções foram realizadas análises referente a proporção dos RPNP cancelados e pagos de todas as federais contidas na amostra. Na quinta parte é proposto um modelo de indicador de eficiência por meio da rubrica de restos a pagar não processados e, em seguida, é empregado para medir a eficiência das universidades federais. Na parte final dessa seção, utiliza-se a Correlação de Pearson sobre o resultado do indicador e o valor de restos a pagar não processados a pagar. Por fim, na sexta parte da pesquisa são apresentados as considerações finais do estudo e as recomendações.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 *Instituições Federais de Ensino*

Pode se dizer que existe um consenso que a educação exerce um papel de grande importância dentro de um país. Conforme Vasconcellos (2004), a educação é considerada um dos fatores mais importantes para gerar oportunidades iguais entre os indivíduos e, portanto, é um instrumento capaz de aumentar a mobilidade social, permitindo gerar uma distribuição de renda mais equitativa.

Nessa busca por maiores e melhores oportunidades, houve um aumento de demanda por ensino superior, ainda mais o gratuito, e o número de instituições tem crescido consideravelmente. Segundo o Censo da Educação Superior de 2017, disponibilizado pelo INEP, o Brasil possui 109 IFES. No censo do ano de 2010, o universo era composto por 99 IFES, crescimento, em média, de mais de uma instituição por ano.

Assim, ressalta-se a importância das IFES e sua abrangência nacional, o que constitui importante fator de redistribuição da riqueza nacional, pois permite a qualificação e formação de profissionais para o mercado de trabalho, além de gerar pesquisas e tecnologia que podem auxiliar no desenvolvimento social, econômico e cultural da sociedade.

Nesse contexto, Amaral (2008) ressalta a importância das instituições públicas de ensino superior brasileiras no conjunto de ações a serem realizadas visando o desenvolvimento econômico e social brasileiro, tendo em vista que aquelas são responsáveis por mais de 90% da produção científica do país.

A competência para organizar, regular o sistema educacional como um todo e financiar as instituições públicas federais de ensino é da União. Entretanto, conforme artigo 207 da Constituição Federal de 1988, "as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão." As universidades, desse modo, devem prezar pela sua gestão tanto administrativa quanto econômico-financeira.

### 2.2 *Indicadores de Desempenho*

A avaliação de desempenho procura qualificar a utilização eficiente dos recursos e um meio de medição seria por meio de indicadores de desempenho. Uma definição desse

conceito, conforme a Fundação Nacional da Qualidade (FNQ) seria:

Indicador é uma informação quantitativa ou qualitativa que expressa o desempenho de um processo, em termos de eficiência, eficácia ou nível de satisfação e que, em geral, permite acompanhar sua evolução ao longo do tempo e compará-lo com outras organizações (Fundação Nacional da Qualidade, pg. 4, 2016).

Para gerenciar o desempenho de uma organização é necessário um sistema de medição que permita o monitoramento, manutenção e controle das atividades e, conseqüentemente, seu aprimoramento contínuo (Julião, 2014). Não diferente, Melo (2008) afirma que os indicadores de desempenho tem como objetivo medir a situação em que se encontra uma organização, seja ela com ou sem fins lucrativos. São ferramentas que auxiliam a gestão, pois fornecem análises qualitativas e quantitativas sobre o desempenho das entidades, comparando seus resultados com as metas propostas pela organização.

No setor público esse conceito não é diferente, mas, além dessa função, tem sido utilizado também para fins de controle, tendo como premissa básica o cumprimento dos requisitos legais e *accountability*<sup>2</sup>. Em outras palavras, pode-se dizer que os indicadores são, por um lado, importantes ferramentas gerenciais para a administração pública e, por outro, um instrumento fundamental para a fiscalização da gestão pública (Zucatto *et al.*, 2009).

De acordo com Mihaiu (2014), a construção de alguns indicadores de desempenho no setor público é uma tarefa difícil, porque nem todas as metas são mensuráveis, deste modo, muitas vezes, recorre-se a análises de *benchmarking*<sup>3</sup>. No caso das universidades, mais especificamente, a *National Research Council* (2012) aponta mais complexidades na mensuração de sua produção, pois elas geram um número variado de produtos (pesquisas, serviços hospitalares, educação, eventos esportivos) e estes não são produtos de mercado, ou seja, não são facilmente mensuráveis.

Assim, corre-se no desafio de medir de modo coerente órgãos da administração pública e, mais especificamente, as universidades federais devido às peculiaridades de cada uma. De acordo com esses motivos, dentre outros mais, o Ministério do Planejamento e Gestão - MP, apresentou em 2012 o Guia Metodológico - Indicadores de Programas, que propõe aos órgãos e interessados uma metodologia básica de construção de indicadores de desempenho.

---

<sup>2</sup> Abrucio e Loureiro (2004) definem *accountability* como "a construção de mecanismos institucionais por meio dos quais os governantes são constrangidos a responder, ininterruptamente, por seus atos ou omissões perante os governados"

<sup>3</sup> Para Chiavenato (2008) "o *benchmarking* é um processo contínuo para avaliar produtos, serviços e práticas dos concorrentes mais fortes e das empresas que são reconhecidas como líderes empresariais, com o propósito de aprimoramento empresarial".

Segundo esse guia, um indicador deve apresentar algumas características independente da fase do ciclo de gestão em que se encontra a política sob estudo (Brasil, 2012):

- Utilidade: deve suportar decisões em todos os níveis: operacional, tático ou estratégico;
- Validade: deve representar com maior proximidade da realidade possível;
- Confiabilidade: os dados devem ser de fontes confiáveis, de metodologias conhecidas e transparentes;
- Disponibilidade: os dados devem ser de fácil obtenção.

Outras características aconselháveis são descritas como "propriedades complementares" pelos autores do guia, são elas:

- Simplicidade: os indicadores devem ser de fácil obtenção, construção, manutenção, comunicação e entendimento pelo público geral;
- Clareza: geralmente formado por duas variáveis básicas, ambos formados por dados de fácil obtenção. Deve ser claro e que atenda à necessidade do decisor e que esteja adequadamente documentado;
- Sensibilidade: deve possuir a capacidade de refletir em tempo as mudanças decorrentes de intervenções;
- Economicidade: capacidade do indicador ser obtido a custos reduzidos;
- Estabilidade: capacidade de estabelecer comparabilidade em séries históricas, permitindo o seu monitoramento com mínima interferência por outras variáveis;
- Mensurabilidade: capacidade de alcance e mensuração, com maior precisão possível e sem ambiguidade;
- Auditabilidade: é viável a qualquer pessoa verificar a boa aplicação das regras de uso dos indicadores.

Quanto a classificação dos indicadores, Jannuzzi (2005) apresenta em seu trabalho uma classificação dos indicadores entre indicador-insumo, indicador-processo, indicador-resultado e indicador-impacto.

Segundo essa autora, indicador-insumo seria referente às medidas associadas à disponibilidade de recursos humanos, financeiros ou de equipamentos alocados, ou seja, indicadores de alocação dos recursos. A autora dá como exemplo o número de leitos hospitalares por mil habitantes. Já os indicadores-resultado são vinculados aos objetivos finais dos programas. Por meio dele é possível medir a eficácia das metas estabelecidas.

Indicadores-impacto medem os efeitos, positivos ou não, na implantação dos programas. Por fim, os indicadores-processos avaliam situações intermediárias, ou seja, não preocupam ainda com o resultado em si, mas o processo. Procura medir o esforço operacional de alocação dos recursos para obter melhorias nos outros indicadores, de resultado e impacto.

A presente pesquisa se limita a análise dos restos a pagar não processados (RPNP), esta rubrica se encontra em todos os órgãos da administração direta. É uma medida quantitativa e pode ser classificada como um indicador-processo, pois procura medir o esforço operacional na alocação dos recursos orçamentários tendo em vista os objetivos e metas das instituições.

### 2.3 *Eficiência na Administração Pública*

Primeiramente, antes de se discutir o papel da eficiência na administração, é importante entender e poder diferenciar o conceito de eficácia. Muitos desses conceitos geram confusão entre si e precisam ser bem definidos. Uma dessas confusões pode ser causada pela relação que esses conceitos têm, pois Katz e Kahn (1987) consideram que a eficiência é um dos componentes da eficácia.

A eficácia, conforme Aragão (1997), "refere-se à performance externa da organização, ao seu produto, ou seja, sua contribuição para o alcance dos objetivos organizacionais". Segundo Peña (2008), "eficácia implica fazer as coisas certas, escolher os objetivos certos. É uma medida normativa do alcance dos objetivos". Assim, eficácia estaria ligado ao alcance dos resultados planejados.

A eficiência, basicamente, está relacionada na melhor utilização dos recursos em busca de atingir um objetivo. O Tribunal de Contas da União (TCU, 2000), define esse conceito como a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo.

Chiavenato (2000) apresenta alguns comentários sobre a eficiência e eficácia:

Cada organização deve ser examinada sob a ótica da eficácia e de eficiência concomitantemente. Eficácia é uma medida normativa de obtenção de resultados, por sua vez a eficiência é uma medida normativa da utilização dos meios durante o processo. [...] Todavia, nem sempre a eficácia e a eficiência andam juntas. Uma empresa pode ser eficiente em suas atividades sem ser eficaz. Pode ser ineficiente em suas atividades e, mesmo assim, ser eficaz, embora a eficácia fosse melhor acompanhada da eficiência. Pode não ser eficiente nem eficaz. O melhor seria uma empresa tanto eficiente como eficaz, ao qual se poderia nomear de excelência.

Assim, apesar da relação entre os conceitos, estes apresentam finalidades diferentes.

Um seria voltado para os resultados e outro para os meios, no entanto, na atividade da organização, um conceito deve complementar o outro.

Cabe destacar que o conceito de eficiência apresenta peculiaridades dependendo em que tipo de organização se encontra: privada ou pública. Pois, neste último tipo de organização, deve prevalecer o interesse e a necessidade pública, já naquela, geralmente, existe o interesse financeiro e a maximização do lucro em primeiro lugar.

No Brasil, a importância da eficiência era tratada apenas de maneira informal na administração pública, mas agora se encontra explicitado como princípio da eficiência e é disposto no artigo 37 da CF/1988. Em termos legais, esse princípio passou a ser adotado a partir da Emenda Constitucional nº 19 de 1998, o qual incluiu, além da eficiência, os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Assim, seu texto dispõe que "administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]".

Dessa forma, seus fundamentos devem ser observados por toda a administração pública. Nesse contexto, Moraes (2003, p. 247) define:

Assim, princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para satisfação do bem comum

Em um contexto de escassez de recursos e uma crescente demanda social por serviços públicos, a busca da utilização eficiente de recursos é cada vez mais bem vista, mas, para isso, uma maior capacidade gerencial se faz indispensável.

#### 2.4 *Orçamento e princípios orçamentários*

Giacomoni (2010) afirma que o conceito de orçamento público tem sofrido ao longo do tempo significativas mudanças em virtude da evolução de suas funções iniciais. Desse modo, o autor divide a evolução desse conceito em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno.

Historicamente, o orçamento público tinha como principal objetivo ser um

instrumento de controle do Poder Legislativo sobre o Poder Executivo e deste último sobre as outras demais unidades do governo. Essa pode ser considerada a característica principal do orçamento tradicional.

Além da função de controle político, o orçamento tradicional não considerava o planejamento, colocava o aspecto econômico em uma posição secundária. Isto é, existia a falta de planejamento nas ações governamentais e constituía-se num mero instrumento contábil de fixação de despesas e previsão de receitas que se baseava no orçamento do exercício anterior.

O orçamento moderno tem origem nos Estados Unidos e teve como característica intervir como corretor de distorções do sistema econômico e como propulsor de programas de desenvolvimento (Giacomoni, 2010). Inicialmente, a sua principal função seria de instrumento de administração de governo. Com base nessas informações o governo poderia traçar programas de trabalho a fim de atingir suas metas.

Atualmente, a administração pública federal, desde o Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, adota o orçamento programa como instrumento de planejamento. Em seu artigo 16, cada ano será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

Complementando o conceito no âmbito da gestão pública, Nunes et al., (2015) afirma:

No contexto da gestão pública, o orçamento-programa possui os pressupostos necessários para a consolidação de uma administração pública moderna, uma vez que possibilita a eficiência, a eficácia, a economicidade e a transparência. Para que o orçamento-programa cumpra essas funções, é preciso que ele esteja integrado ao Plano Plurianual (PPA), à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e à Lei Orçamentária Anual (LOA) – ou seja, que esteja vinculado aos planos e às diretrizes macros de governo (Nunes et al. 2015).

Nesse contexto, o orçamento-programa só se tornou realidade com a promulgação do Decreto 2.829/1998, o qual estabeleceu as normas para elaboração e execução do plano plurianual e dos orçamentos da União. Este decreto elencou as qualidades que cada programa deve conter, como: objetivo, responsável, valor global, prazo de conclusão, fonte de financiamento, indicadores, metas aos bens e serviços necessários para atingir o objetivo, ações não integrantes do Orçamento Geral da União necessárias no alcance do objetivo e a regionalização das metas por Estado. Estes itens elencados no decreto integram elementos previstos nos campos da administração como planejamento, desempenho e controle (Nunes, Oliveira e Béu, 2015).

Como as demais ferramentas da administração pública, o orçamento público deve seguir a legislação e deve atender aos demais princípios que rege sua atuação. Segundo o Manual Técnico de Orçamento (MTO) 2019, os princípios orçamentários visam estabelecer regras básicas para conferir racionalidade, eficiência e transparência aos processos do orçamento público.

Dentre os principais princípios, podemos citar os da unidade ou totalidade, universalidade, exclusividade, legalidade, publicidade e transparência, eficiência e, por fim, o da anualidade ou periodicidade. Nestes dois últimos serão dada ênfase devido à estreita relação com a ferramenta de restos a pagar e com o tema deste trabalho, contudo deve-se ressaltar que tópicos sobre o princípio da eficiência já foram abordados em capítulo anterior.

Segundo o princípio da unidade, como forma de se evitar múltiplos orçamentos paralelos dentro de uma mesma pessoa política, determina-se a existência de um orçamento único para cada um dos entes federados. O princípio da universalidade é estabelecido de forma expressa na Lei nº 4.320/1964, a qual determina que a lei orçamentária deverá conter todas as receitas e despesas de todos os poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. O princípio da exclusividade determina que a lei orçamentária não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, ressalvados a autorização para crédito suplementar e a contratação de operações de crédito.

Os princípios da legalidade e da publicidade e transparência são princípios básicos da atividade da Administração Pública, ou seja, são mais abrangentes do que somente o contexto orçamentário. O primeiro, resumidamente, diz que cabe a Administração Pública fazer ou deixar de fazer somente o que a está expressamente previsto em normas jurídicas. O princípio da publicidade exige que a administração tornem público os seus atos para fins de eficácia e para fins de transparência de forma, também, a possibilitar o controle pelos seus administrados.

O MTO aborda brevemente sobre o princípio da anualidade orçamentária afirmando que "conforme este princípio, o exercício financeiro é o período de tempo ao qual se referem a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA". Esse período abordado seria de geralmente um ano. Em mesmo sentido, segundo Piscitelli e Timbó (2010), de acordo com o princípio da anualidade, o orçamento deve ser elaborado e autorizado para execução em um período determinado de tempo.

Segundo a Constituição Federal 1988, em seu artigo 167, § 2º, uma exceção a esse princípio se dirige aos créditos especiais e extraordinários autorizados nos últimos quatro

meses do exercício financeiro. Nesta situação, esses créditos serão reabertos nos limites de seus saldos e serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

Além dessa exceção, Alves (2011) cita dois mecanismos que permitem a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária: as dotações plurianuais e o *carry-over* (*carry-forward*). No primeiro mecanismo, as dotações são planejadas em sua origem com duração plurianual. Já no segundo, as dotações são transportadas para o exercício seguinte, independente de sua vigência. Alguns autores consideram os restos a pagar como uma forma de *carry-over* (Aquino e Azevedo, 2014; Cavalcanti, 2018)

Por fim, o princípio da eficiência é disposto no artigo 37 da CF/1988. Em seu texto dispõe que "administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]".

Apesar desse princípio não ser estritamente orçamentário, ele deve ser observado por toda a administração pública. Segundo TCU (2012), esse conceito é a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. Ele pode ser analisado por duas maneiras: minimizando o custo total ou dos meios necessários e otimizando a combinação de insumos de forma a maximizar o produto. Em ambos os casos a qualidade deve ser mantida.

## 2.5 *Despesa pública*

No âmbito da administração pública, a execução da despesa possui características distintas em relação ao ambiente privado. Naquela, de acordo com a legislação, a despesa é obrigada a passar por alguns estágios antes de seu efetivo pagamento. A utilização dos restos a pagar está intimamente relacionada com esses estágios da execução da despesa. As etapas de execução da despesa são o empenho, a liquidação e o pagamento.

O empenho, segundo o artigo 58 da Lei nº 4.320/1964, é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Giacomoni (2010) afirma que este estágio permite garantir ao credor que a despesa possui respaldo orçamentário. O autor complementa que o empenho cumpre outras finalidades além desta, pois é o principal instrumento da administração pública no acompanhamento e controle da execução de seu orçamento.

A legislação veda a realização de despesas sem o prévio empenho, no entanto, em

alguns casos específicos previsto na legislação, a emissão da nota de empenho pode ser dispensada. A nota de empenho é um documento que contém o nome do credor, a representação e a importância da despesa e, como já apresentado, a dedução desse valor no saldo de sua respectiva dotação (Brasil, 1964).

Os empenhos podem ser divididos em três modalidades: ordinário, global e por estimativa. O empenho ordinário é aquele quando o valor exato da despesa é conhecido e cujo o pagamento é realizado de uma só vez. Por sua vez, o empenho global, são despesas contratuais ou outras sujeitas a parcelamento, considerando que o total da despesa é previamente conhecido. Por fim, o empenho estimativo é utilizado quando não é possível determinar o montante exato da despesa, como por exemplo gastos com água, energia elétrica e serviços telefônicos (Giacomoni, 2010).

Ainda antes do pagamento existe a fase de liquidação da despesa. Conforme dispõe o artigo 63 da Lei nº 4.320/1964, esta etapa possui a função de verificar o direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios desse crédito e tem por fim apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e para quem se deve pagar. Neste estágio, são realizadas as devidas verificações sobre o cumprimento do contrato, da venda ou do serviço prestado, a fim de extinguir a obrigação, a qual ocorrerá na próxima etapa. É nesse momento que o Estado reconhece o efetivo compromisso de pagamento.

Giacomoni (2010) complementa que, dependendo do objetivo da transação, esta etapa da liquidação pode exigir uma grande quantidade de verificações. Quanto mais complexa a transação, como uma obra, por exemplo, pode-se exigir a verificação do complemento das condições em diversas etapas, podendo abranger vários funcionários e setores.

É nesta etapa em que se define a situação dos restos a pagar, caso a despesa não seja paga ou anulada no mesmo exercício. No caso, ocorrendo ou não a liquidação da despesa, esta etapa definirá se os restos a pagar serão processados ou não processados, considerando também as condições estabelecidas pela legislação. A definição e demais conceitos de restos a pagar serão abordados em tópicos posteriores.

Por fim, após apurar as condições de direito do credor, ocorre a terceira etapa da execução da despesa: pagamento. O MCASP define pagamento como a entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamento<sup>4</sup> ou crédito em conta, e só

---

<sup>4</sup> O artigo 64 da Lei nº 4.320/1964, define ordem de pagamento como despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.

### *2.5.1 Classificação da despesa orçamentária*

A despesa orçamentária possui uma série de classificações, cada uma com uma finalidade própria. O MCASP aborda a classificação institucional, funcional, por estrutura programática e por natureza. Para fins dessa pesquisa, será necessário abordar apenas a classificação segundo a natureza da despesa, pois esse tipo de classificação será importante no filtro dos dados.

Conforme o MCASP, a classificação da despesa orçamentária, segundo sua natureza, é composta por: categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento da despesa. Essa classificação é complementada pela " Modalidade de Aplicação", a qual, conforme o manual, tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades ou por outro ente da Federação e objetiva, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Primeiramente, a categoria econômica divide as despesas em duas categorias: despesas correntes e despesas de capital. Seus códigos são 3 e 4 respectivamente. Segundo Giacomoni (2010), o papel dessa classificação é dar indicações sobre os efeitos que o gasto público tem sobre a economia.

A despesa de capital é conceituada como as despesas que contribuem, diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Já a despesa corrente possui uma definição residual, isto é, tudo que não contribui para a aquisição de um bem de capital seria uma despesa corrente.

Em seguida classifica-se em grupo de natureza da despesa apresentado com seus respectivos códigos. Representa um subnível em relação à categoria anterior e representa os agregados da despesa orçamentária: pessoal e encargos sociais (1), juros e encargos da dívida (2), outras despesas correntes (3), investimentos (4), inversões financeiras (5) e amortização da dívida (6).

As despesas com pessoal e encargos sociais representam despesas de natureza remuneratória do exercício de cargo, emprego ou função no setor público, juntamente com outros tipos de pagamentos de proventos. Juros e encargos da dívida são as despesas provenientes de juros e encargos de operações de créditos adquiridas, bem como outros tipos

---

de dívidas. Outras despesas correntes são despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de contribuições, entre outras despesas. Essa despesa possui um caráter residual, pois, conforme Giacomoni (2010), pertencem a este grupo outras despesas da categoria econômica de "despesas correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa. Investimentos são as despesas com obras ou aquisição de material permanente, equipamentos entre outros. Inversões financeiras, conforme o MCASP, seria:

Despesas orçamentárias com a aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização; aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento de capital; e com a constituição ou aumento do capital de empresas, além de outras despesas classificáveis neste grupo. (MCASP, 2019)

Finalmente, amortização da dívida seria a despesa com pagamento ou refinanciamento da parte principal e da atualização monetária ou cambial da dívida pública.

Por fim, a classificação por elemento da despesa orçamentária possui finalidade de identificar o objeto do gasto. Segundo Giacomoni (2010), o elemento é a mais analítica das classificações, e sua finalidade básica é fornecer o controle contábil dos gastos. A sua função é caracterizar a despesa em um nível analítico, classificando as despesas em, por exemplo: auxílio financeiro a estudante, material de consumo, outros serviços de terceiro, auxílio alimentação, entre outros. A Portaria Interministerial nº 163/2001 elenca os elementos de despesas, assim como o MCASP 2019.

## 2.6 *Restos a Pagar*

O MCASP define restos a pagar como "despesas regularmente empenhadas, do exercício atual ou anterior, mas não pagas ou canceladas até 31 de dezembro do exercício financeiro vigente". A despesa, uma vez empenhada e não cancelada, começa a onerar o orçamento daquele exercício em que foi reconhecida.

Não diferente, a Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 36, define restos a pagar como " as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas."

Como apresentado, os restos a pagar são divididos em duas categorias: restos a pagar não processados e os restos a pagar processados. Esta subdivisão está ligada em qual estágio da execução da despesa esse gasto se encontra. Os restos a pagar não processados são as despesas empenhadas, mas que não foram liquidadas, isto é, existe uma etapa pendente de

confirmação do direito pelo credor. E os restos a pagar processados são as despesas empenhadas e liquidadas, mas que não foram efetivamente pagas até o encerramento do exercício.

Giacomoni (2010) afirma que essa distinção é importante, pois as despesas não processadas não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar essa situação. Isso acontece pela execução do chamado regime de competência, isto é, as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido devem ser reconhecidas no período a que se refere, segundo seu fato gerador, dependentes ou independentes do seu recebimento ou pagamento efetivo. Assim, mesmo ainda não sendo pago ou recebido o financeiro, a despesa deve ser reconhecida no seu fato gerador. No caso público, conforme artigo 35 da Lei nº. 4.320/1964, a legislação afirma que pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas.

Na mesma linha, conforme Peixoto e Peixoto (2017), essas despesas não deveriam afetar o universo financeiro do exercício seguinte, pois os desembolsos correspondentes deveriam ser realizados com os recursos financeiros advindos do exercício em que foram emitidos os empenhos. O autor conclui o pensamento afirmando que este cuidado com o financeiro permite maior equilíbrio das contas públicas e atende ao que prevê o regime de competência.

De acordo com o artigo 92 da Lei nº 4.320/1964, os restos a pagar (processados e os não processados), excluídos os serviços da dívida, é um dos componentes da dívida flutuante. Este tipo de dívida pode ser representada por um passivo de curto prazo, por período de tempo determinado, assumida pela Administração Pública. Além dos restos a pagar, ela é composta pelos serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria.

Contudo, não é toda despesa empenhada que pode ser transferida para o próximo exercício. A legislação impõe que a inscrição em restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo gestor público responsável pela unidade. Além disso, o artigo 35, do Decreto nº 93.872 de 1986 elenca alguns fatores que permitem que a despesa seja inscrita em restos a pagar não processados:

Art. 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da

obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

(BRASIL, 1986)

Desse modo, cumprindo um desses requisitos a despesa pode ser inscrita em restos a pagar não processados e terá validade até dia 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição. Esta data é data limite quando as despesas, se não executadas, serão bloqueadas pela Secretaria do Tesouro Nacional - STN e ao final do exercício, se não desbloqueadas, serão canceladas.

Entretanto, novamente, a legislação abre exceções quanto ao bloqueio dessas despesas. Ainda segundo o Decreto nº 93.872/1986, não serão bloqueadas as despesas advindas do Ministério da Saúde e as decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, emitidas a partir do ano de 2016.

O referido decreto foi alterado pelo Decreto nº 9.428/2018, o qual dispõe sobre as despesas inscritas em restos a pagar não processados. Anteriormente existiam mais exceções quanto ao bloqueio, permitindo, além das anteriores, a execução das despesas relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento - PAC e das do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino. Esses e vários outros pontos foram revogados ou alterados no ano de 2018.

Um ponto a ser destacado seria que, anteriormente, o credor teria direito de recebimento pelo prazo de 5 anos, a partir da inscrição em restos a pagar. Com essa atualização, esse artigo foi revogado. Deste modo, entende-se, pela estrita leitura do instrumento, que o prazo para questionamento de direitos de recebimento do credor seria indefinido, sem mais prazos. Por ser uma medida recente, não se sabe os impactos que essa revogação poderá causar.

O cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar é citado pelo MCASP (Brasil, 2019). Este determina que o cancelamento "consiste na baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, logo trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita".

Filho *et al.* (2015) fazem uma ressalva de que só poderão ser cancelados os restos a pagar não processados, o quais não cumpriram as exigências até o final do exercício seguinte, pois os restos a pagar processados representam dívidas reais, devendo ser cancelados somente

após sua prescrição.

No caso de ocorrer o não processamento das despesas no época própria, causada pelo empenho considerado insubsistente e anulado no encerramento do exercício, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação ou quando ocorrer o cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar indevido, devido a vigência do direito do credor, as despesas serão realizadas por meio de despesas de exercícios anteriores<sup>5</sup>. Esse pagamento é realizado à conta do orçamento vigente, na rubrica de Despesas de Exercícios Anteriores.

Assim, o mecanismo de restos a pagar está vigente, pelo menos, desde a promulgação da Lei nº 4.320/1964, mas apenas há pouco tempo suas vantagens e desvantagens estão sendo estudadas, principalmente no território brasileiro. Desta forma, nos próximos capítulos serão apresentados algumas decorrências apresentadas na literatura que a utilização dessa ferramenta traz.

### 2.6.1 *Implicações dos restos a pagar*

Alguns autores observam as consequências relativas à utilização da ferramenta restos a pagar na administração pública. Não existe um consenso entre eles, mas é evidente que o crescimento na inscrição das despesas em RPNP é preocupante e merece uma atenção especial.

A criação da ferramenta de restos a pagar teve como fundamento principal resguardar o direito do credor, que poderá receber em exercício diverso daquele em que ocorreu o fato gerador. O mecanismo permite também maior celeridade no processo de pagamento, uma vez que não haverá a necessidade de percorrerem todas as etapas da despesa e contratação no novo exercício. (Gontijo; Pereira Filho apud Alves, 2011; Vasconcelos, 2018). No caso dos restos a pagar não processados, as despesas deverão apenas passar pela liquidação e pagamento, não havendo necessidade de serem empenhadas novamente no novo exercício.

Apesar de Alves (2011) não considerar o restos a pagar como um mecanismo de *carry-over*, os efeitos daquela ferramenta são semelhantes a este mecanismo de transposição de dotação orçamentária. Este autor confere que a principal vantagem do *carry-over* seria o

---

<sup>5</sup> Lei nº 4.320/1964, Art. 37 As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica

provável ganho de eficiência, tendo em vista que esse mecanismo possibilita evitar os excessos de dispêndio de final de exercício. Desse modo, permitiria um melhor planejamento ao gestor, o qual teria melhores condições e tempo para avaliar o momento mais oportuno para efetuar esses gastos. No caso dos restos a pagar não processados aconteceria um processo semelhante, pois nesse tipo de despesa ainda não foi efetuado o dispêndio financeiro, apenas o orçamentário. Assim, do mesmo modo, o gestor poderia avaliar o momento mais oportuno para efetuar o gasto.

Lienert e Ljungman (2009) reforça a idéia de que o uso de *carry-over* pode promover maior eficiência, pois diminui a pressão da perda de orçamento não utilizado no final de exercício. Os autores afirmam também que esse mecanismo auxilia nos empreendimentos que extrapolam um exercício financeiro, como construção de rodovias ou programas plurianuais, por exemplo.

Vantagens também são apontadas por trabalhos de Hyndman, Jones e Pendlebury (2007), que aborda a flexibilização da anualidade no âmbito do setor público do Reino Unido. O trabalho aponta que essa flexibilização poderia combater o "*March Madness*" ou "*Silly Season*" que é a corrida para gastar o orçamento não utilizado no fim do exercício financeiro. Esta situação é regular na administração pública brasileira, mas, por meio da ferramenta de restos a pagar, o orçamento não é totalmente perdido, pois as despesas são postergadas para exercícios seguintes e executadas em um melhor momento.

Santos e Rodrigues (2018) abordam que a utilização de RPNP foi de fundamental importância devido às incertezas de repasse de recursos no âmbito do financiamento da educação a distância na Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG. Devido a crise econômica e a fatores políticos, políticas de educação continuada poderiam ser descontinuadas. No entanto, a utilização dessa ferramenta possibilitou a continuação do programa, contudo, constatou-se uma redução do número de vagas ofertadas.

No entanto, por ser uma medida de flexibilização do orçamento, a adoção de restos a pagar deve ser utilizada de maneira regulada e bem planejada, para que seu uso não desvirtue a razão de sua criação.

Nesse contexto, Alves (2011) aponta que o acúmulo não controlado de dotações ao longo do tempo pode ocasionar imobilidade dos recursos orçamentários em órgãos que talvez nunca irão utilizá-los e pode acarretar, em um determinado exercício futuro, uma execução de despesas muito superior ao montante de receitas arrecadadas. O autor conclui o pensamento exprimindo que essa prática pode causar riscos na busca dos objetivos fiscais do governo.

Reforçando esse pensamento, Peixoto e Peixoto (2017) afirmam que dependendo do volume e montante dessas inscrições sem a devida garantia de seus recursos financeiros, a programação financeira do exercício seguinte poderá ser onerada, podendo, ainda, acarretar distorções e vícios na execução orçamentária e fragilizando a gestão pública.

Outro ponto, seria que a utilização das inscrições em restos a pagar não processados, considerando que estes possuem característica de inexecução do orçamento, conforme Santos (2009), comprova a necessidade da realização daqueles gastos em outro exercício, tendo em vista que não foi possível a execução no prazo previsto. Isto é, pode aparentar a falta de planejamento ou organização do gestor na execução do orçamento. Uma evidência de agravante dessa falta de planejamento, acrescenta esse autor, seria anulação desses saldos inscritos em RPNP no mesmo exercício ou o cancelamento em exercícios posteriores.

Essa ferramenta tem sido utilizada também como meio de uma contabilidade criativa para dar cumprimento à meta fiscal de superávit primário do Governo Federal (Augustinho, Oliveira e Lima, 2016). Esses autores afirmam que os RPNP não participam do cálculo do superávit primário, deste modo diminuem, ainda que temporariamente, as despesas públicas, permitindo um acréscimo contábil do resultado. Os autores concluem que a utilização em excesso dos restos a pagar não resultou na sustentabilidade da política fiscal praticada, o que obrigou o governo a recorrer a outros meios contábeis para cumprir as metas de superávit primário.

Outros autores que também corroboram com essa idéia estão Santos (2009) e Gerardo (2010). Estes autores quantificaram o impacto da inscrição em restos a pagar não processados sobre o resultado primário da União, utilizando de diversos cálculos para chegar no resultado primário mais convergente com a realidade, ou seja, um resultado primário sem os efeitos da inscrição em restos a pagar.

Além dessas desvantagens, Aquino e Azevedo (2017) afirmam que o uso desse mecanismo de flexibilização da anualidade abre espaço para o endividamento sem transparência do governo. A operação dos restos a pagar, processados e não processados, por meio de uma regulação fragilizada que não impõe limites de uso, não exige o ajuste do orçamento seguinte e não obriga a divulgação de despesas liquidadas de RPNP. Esses fatores, além da perda da transparência, levam à diminuição na credibilidade do orçamento.

Outro ponto apresentado pelo autor é a redução da discricionariedade do Executivo no pagamento de suas despesas no próprio período e o efeito dominó nos atrasos de pagamento aos credores. O primeiro efeito ocorre pela concorrência na utilização dos recursos para o

pagamento das anteriores e das correntes. O segundo efeito decorre da determinação do pagamento em ordem cronológica de vencimentos, pois, conforme artigo 5º da Lei nº 8.666/1993, as despesas de restos a pagar possuem prioridade sobre as despesas executadas no ano. Isso faz com que as despesas do ano correntes sejam postergadas para o exercício orçamentário seguinte (Aquino e Azevedo, 2017).

Mendes (2008) aponta também que, além dessas disfunções já citadas, os restos a pagar é utilizado pelo Poder Executivo no controle de voto dos parlamentares. O autor afirma que aqueles parlamentares que votaram de acordo com o governo e conseguiram o empenho e a liquidação das despesas de seus interesses, terão que negociar novamente com o Executivo para que os restos a pagar sejam executados. Esse controle gera um elevado custo de transação no processo, abrindo oportunidades para os lobistas e para a corrupção.

Dessa forma, é possível perceber que a ferramenta carrega uma série de benefícios, mas o seu uso exagerado e sem limites traz consigo complicações que, se não controladas, podem acarretar em desvirtuamento da ferramenta e várias conseqüências negativas. Essa situação é o que ocorre atualmente, pois o que era para ser uma exceção se tornou uma regra, tendo em vista a elevada rubrica desse tipo de despesa e o crescimento do endividamento do governo.

Essa situação é beneficiada pela legislação desatualizada que não impõe restrições firmes ou pela falta de fiscalização dos responsáveis pelo controle. Autores como Silva, Cândido Júnior e Gerardo (2008) preconizam a necessidade de normatizar de maneira adequada ou até mesmo extinguir a utilização dessa ferramenta. Desta forma, no próximo bloco apresentaremos alguns pontos da legislação sobre os restos a pagar.

### *2.6.2 Legislação e Regulamentação*

A base legal de regulamentação dos restos a pagar consiste nas Leis nº 4.320/1964, 200/1967, Lei Complementar 101/2000 e o Decreto nº 93.872/1986.

Como apresentado anteriormente, a Lei nº 4.320/1964 e Decreto nº 93.872/1986 apresentam as definições e alguns conceitos relativos aos restos a pagar, também fornecem as condições necessárias a inscrição desse tipo de despesas e seus prazos.

A Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) apresenta diversos dispositivos a fim de conter excessos nas despesas da administração pública. Primeiramente, ela apresenta, no primeiro parágrafo do artigo 1, que a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe ações

planejadas e transparentes, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange, entre outras, a inscrição em restos a pagar.

Apesar dessa lei exigir a adequação dos gestores públicos aos requisitos de uma gestão fiscal responsável, a LRF não estabelece limites de inscrições em restos a pagar. Peixoto e Peixoto (2017) afirmam que a LRF não estabelece ou determina o que pode ou quanto pode ser inscrito em Restos a Pagar, mas reprime o gestor público a contrair despesas nos últimos dois quadrimestres de seu mandato, sem que haja a respectiva disponibilidade financeira para tal. Este dispositivo está contido no artigo 42 da LRF:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. (Brasil, 2000)

O MCASP 2019 também estabelece que a inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação pertinente, no caso, a LRF. Este manual complementa afirmando que o raciocínio implícito na lei é que, de forma geral, a receita a ser utilizada para o pagamento da despesa já deve ter sido arrecadada em exercício, anteriormente à realização dessa despesa.

Contudo, podemos perceber que existe apenas um controle de excesso das inscrições, pois não existe um limite previamente definido. No entanto, com a intenção de dar executoriedade a essa condição, o Decreto Lei nº 2.848/1940 tratou como crime o desrespeito dessa condição: "Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscritos em valor superior ao permitido em lei."

Um ponto que merece destaque é a iniciativa legislativa diante da dificuldade da administração pública no cumprimento dos prazos previstos no planejamento e, principalmente, quanto à execução ou cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar. Assim, foram propostos diversos decretos que validam e mantêm as despesas em restos a pagar de anos anteriores, como, por exemplo, os Decretos nº 6.137/2007, nº 6.331/2007, nº 6.625/2008, nº 7.057/2009, nº 7.418/2010, nº 7.468/2011, nº 8.795/2016, nº 9.086/2017, nº 9.528/2018 e nº 9.896/2019.

Todos esses dispositivos, de algum modo, prorrogaram os prazos de vigência das despesas inscritas em restos a pagar não processados. Medida que deveria ser exceção está virando rotina no processo de execução orçamentária. Conforme esses dispositivos, despesas

inscritas nos exercícios financeiros de 2007, 2008, 2009, 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017 foram prorrogadas e permitidas suas execuções em exercícios posteriores.

Todavia, não são todas as despesas inscritas em RPNP que puderam ser prorrogadas, cada decreto continha condições específicas a cada ano. Seguindo uma linha temporal, o Decreto nº 7.418/2010, por exemplo, prorrogou as despesas relativas ao Ministério da Saúde e do PAC dos anos de 2007 a 2009 para validade após 31 de dezembro de 2010. As demais despesas inscritas em 2007, 2008 e 2009 ficariam prorrogadas até 30 de abril de 2011, exceto às despesas transferidas ou descentralizadas pelos órgãos e entidades do Governo Federal aos Estados, Distrito Federal e Municípios com execução iniciada pelos entes até 30 de abril de 2011, às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades do Governo Federal, com execução iniciada até 30 de abril de 2011 e às despesas transferidas ou descentralizadas pelos órgãos e entidades do Governo Federal aos Estados, Distrito Federal e Municípios com execução a ser iniciada pelos entes até 30 de setembro de 2011.

Posteriormente, o Decreto nº 7.654/2011 estabeleceu um novo prazo para os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados. Este dispositivo ampliou o prazo de validade das despesas inscritas até o dia 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição, exceto as despesas elencadas no parágrafo 3º do artigo 68:

- I - refiram-se às despesas executadas diretamente pelos órgãos e entidades da União ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios, com execução iniciada até a data prevista no § 2º ; ou
- II - sejam relativos às despesas:
  - a) do Programa de Aceleração do Crescimento - PAC;
  - b) do Ministério da Saúde; ou
  - c) do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (Brasil, 2011).

Podemos perceber por esse instrumento que, apesar de haver condições limitadoras para as inscrições em restos a pagar, existem muitas exceções para a validade dessas despesas além do prazo normal. Esse afrouxamento da legislação pode ser uma das causas que favoreceu o aumento expressivo do montante dessa rubrica.

Entre outras alterações importantes podemos destacar que a inscrição das despesas em RPNP ficarão condicionadas à indicação pelo ordenador de despesas. Isso quer dizer que a responsabilidade fica condicionada à indicação pelo gestor público responsável pela unidade. Outra inclusão foi que a Secretaria do Tesouro Nacional, no âmbito de suas competências, poderia expedir normas complementares referentes ao disposto sobre a inscrição das despesas.

Mais recentemente foi promulgado o Decreto nº 9.428 no dia de 28 de junho de 2018, o qual dispôs sobre as despesas inscritas em restos a pagar não processados, provocando

diversas alterações no Decreto nº 93.872/1986. Como já exposto em parte anterior, este dispositivo alterou pontos das exceções do parágrafo 3 do artigo 68 supracitado. Foram retiradas as despesas relativas ao PAC e às referente ao Ministério da Educação e, por fim, foi adicionado que as despesas decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016 não serão objeto de bloqueio no prazo previamente estabelecido.

Três importantes alterações foram a alteração do parágrafo 7º do artigo 68, a adição do artigo 68-A e a revogação do artigo 70. A primeira alteração foi de que as despesas inscritas em restos a pagar não processados desbloqueadas, mas não executadas, serão canceladas no dia 31 de dezembro do ano subsequente ao bloqueio. Essa alteração é bem vista, pois muitas das despesas desbloqueadas, ainda sim, não são executadas em tempo, acumulando-se mais despesas para o exercício subsequente. Com essa medida, uma parte desse acúmulo pode ser eliminada.

A segunda alteração afirma que limites referentes à inscrição e reinscrição dos empenhos em restos a pagar poderão ser estabelecidos pelo Ministério da Fazenda. A última revogou a prescrição em cinco anos a dívida passiva relativa aos restos a pagar. Por este último ponto, entende-se, pela estrita leitura do instrumento, que o prazo para questionamento de direitos de recebimento do credor seria indefinido, sem mais prazos. Por ser uma medida recente, não se sabe os impactos que essa revogação poderá causar.

### **3 METODOLOGIA**

Este trabalho foi iniciado com o levantamento dos montantes inscritos em RPNP durante o período de 2008 a 2018 referentes às Instituições Federais de Ensino - IFES.

Trata-se de uma pesquisa documental, pois "valeu-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa" (Gil, 2002). Para a consulta dos dados orçamentários foram usadas as bases de dados disponíveis no portal SIGA Brasil, no Portal da Transparência do Governo Federal e no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Já os dados relativos às universidades federais foram obtidos por meio do site do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP.

Se trata também de uma pesquisa bibliográfica. Conforme Gil (2002), esse tipo de pesquisa é "desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de

livros e artigos científicos". Assim, buscou em outras pesquisas e trabalhos os conceitos e as relações referentes aos assuntos de orçamento público, restos a pagar e demais assuntos pertinentes ao tema.

Por fim, pode ser considerada também uma pesquisa exploratória, pois procurou ter mais familiaridade com o tema de restos a pagar não processados e os problemas envolvendo esse tema com o objetivo de analisar a eficiência na utilização dessa ferramenta.

### 3.1 População e amostra

Segundo o Censo da Educação Superior de 2017, disponibilizado pelo INEP, o Brasil possuía 109 Instituições Federais de Ensino Superior - IFES, no entanto, para fins dessa pesquisa e possibilidade de comparação, serão considerados apenas as Universidades Federais.

Outra consideração a ser ressaltada foi a utilização da Unidade Orçamentária - UO como filtro das universidades federais. Conforme a Lei nº 4.320/1994, constituiu unidade orçamentária o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias. As dotações são consignadas às unidades orçamentárias, responsáveis pela realização das ações (MCASP, 2019).

A amostra resultou em 63 Universidades Federais. No entanto, em alguns anos de estudo, algumas das universidades federais ainda não tinham sido instituídas e, logo, não teriam dados disponíveis para a época analisada. Como o caso da Universidade Federal do Oeste do Pará, criada em 2009, da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará, criada em 2013, da Universidade Federal do Cariri, criada também em 2013, da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira, criada em 2010, da Universidade Federal do Oeste da Bahia, criada em 2013, da Universidade Federal do Sul da Bahia, criada em 2013, e da Universidade Federal da Fronteira do Sul, criada em 2009. Desse modo, por serem universidades de criação relativamente recente, em alguns anos analisados a quantidade de universidades pode ser diferente, contudo não provocará diferenças ao se analisar cada IFES em si. No entanto, em algumas análises serão desconsideradas para fins de comparação. Dessa forma, segue o quadro com a amostra final das universidades separada por região:

Quadro 1 - Amostra das Universidades Federais Brasileira

UO	Norte	Sigla
26268	Fundação Universidade Federal de Rondônia	UNIR

26275	Universidade Federal do Acre	UFAC
26270	Universidade Federal do Amazonas	UFAM
26250	Universidade Federal de Roraima	UFRR
26441	Universidade Federal do Oeste do Pará	UFOPA
26239	Universidade Federal do Pará	UFPA
26448	Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará	UNIFESSPA
26253	Universidade Federal Rural da Amazônia	UFRA
26286	Universidade Federal do Amapá	UNIFAP
26251	Fundação Universidade Federal do Tocantins	UFT
	Nordeste	
26272	Universidade Federal do Maranhão	UFMA
26279	Universidade Federal do Piauí	UFPI
26442	Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira	UNILAB
26449	Universidade Federal do Cariri	UFCA
26233	Universidade Federal do Ceará	UFC
26243	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN
26264	Universidade Federal Rural do Semi-Árido	UFERSA
26240	Universidade Federal da Paraíba	UFPB
26252	Universidade Federal de Campina Grande	UFCG
26230	Fundação Universidade Federal do Vale do São Francisco	UNIVASF
26242	Universidade Federal de Pernambuco	UFPE
26248	Universidade Federal Rural de Pernambuco	UFRPE
26231	Universidade Federal de Alagoas	UFAL
26281	Universidade Federal de Sergipe	UFS
26232	Universidade Federal da Bahia	UFBA
26447	Universidade Federal do Oeste da Bahia	UFOB
26351	Universidade Federal do Recôncavo da Bahia	UFRB
26450	Universidade Federal do Sul da Bahia	UFSB
	Sudeste	
26260	Universidade Federal de Alfenas	UNIFAL
26261	Universidade Federal de Itajubá - Unifei	UNIFEI
26237	Universidade Federal de Juiz de Fora	UFJF
26263	Universidade Federal de Lavras	UFLA
26238	Universidade Federal de Minas Gerais	UFMG
26277	Universidade Federal de Ouro Preto	UFOP
26285	Universidade Federal de São João Del Rei	UFSJ
26274	Universidade Federal de Uberlândia	UFU
26282	Universidade Federal de Viçosa	UFV
26254	Universidade Federal do Triângulo Mineiro	UFTM
26255	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri	UFVJM
26234	Universidade Federal do Espírito Santo	UFES
26269	Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro	UNIRIO
26245	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ
26236	Universidade Federal Fluminense	UFF

26249	Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro	UFFRRJ
26352	Fundação Universidade Federal do Abc	UFABC
26280	Universidade Federal de São Carlos	UFSCAR
26262	Universidade Federal de São Paulo	UNIFESP
	Sul	
26267	Universidade Federal da Integração Latino-Americana	UNILA
26241	Universidade Federal do Paraná	UFPR
26258	Universidade Tecnológica Federal do Paraná	UTFPR
26440	Universidade Federal da Fronteira Sul	UFFS
26246	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC
26284	Fundação Universidade Federal de Ciências da Saúde de Porto Alegre	UFCSPA
26266	Fundação Universidade Federal do Pampa - UNIPAMPA	UNIPAMPA
26278	Universidade Federal de Pelotas	UFP
26247	Universidade Federal de Santa Maria	UFSM
26273	Universidade Federal do Rio Grande	FURG
26244	Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS
	Centro-Oeste	
26350	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados	UFGD
26283	Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	UFMS
26276	Universidade Federal de Mato Grosso	UFMT
26235	Universidade Federal de Goiás	UFG
26271	Universidade de Brasília	UNB

Fonte: INEP, 2017. Elaboração própria.

Como realizado no trabalho de Santos (2010), o presente estudo utilizou como dados os montantes de RPNP e orçamento autorizado dos grupos de natureza da despesa 3, 4 e 5, isto é, de outras despesas correntes, investimentos e inversões financeiras. A justificativa para esta seleção seria que esses grupos de despesa apresentariam um maior grau de controlabilidade dos gestores, tendo em vista que despesas de pessoal, por exemplo, são despesas obrigatórias e não existe grau de discricionariedade nelas. Além disso, pela representatividade do montante de inscrição de RPNP nesses grupos de despesa de acordo a Tabela 1 abaixo:

Tabela 1 - Restos a Pagar Não processados Inscritos - Valores Acumulados de 2008 a 2018, por grupo de natureza

Grupo de Natureza da Despesa	Dotação Atualizada	%	Despesas Inscritas em RPNP	%
1 - Pessoal e Encargos Sociais	284.856.852.508,00	75,8%	117.648.552,66	0,9%
2 - Juros e Encargos da Dívida	-	0,0%	-	0,0%
<b>3 - Outras Despesas Correntes</b>	<b>65.685.878.366,00</b>	<b>17,5%</b>	<b>7.904.766.147,77</b>	<b>40,0%</b>

<b>4 - Investimentos</b>	<b>24.744.353.953,00</b>	<b>6,6%</b>	<b>11.675.232.786,49</b>	<b>59,1%</b>
<b>5 - Inversões Financeiras</b>	<b>368.699.438,00</b>	<b>0,1%</b>	<b>11.665.540,95</b>	<b>0,1%</b>
6 - Amortização da Dívida	-	0,0%	-	0,0%
9 - Reserva de Contingência	8.640,00	0,0%	-	0,0%
<b>TOTAL</b>	<b>375.385.792.905,00</b>	<b>100,0%</b>	<b>19.769.313.027,87</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019.

Como se pode depreender a partir da Tabela 1, apesar do montante autorizado não ser o maior, as despesas dos grupos de natureza de outras despesas correntes, investimentos e inversões financeiras apresentam praticamente a totalidade das inscrições em RPNP.

Na análise dos restos a pagar não processados, procurou-se verificar a evolução desse montante ao longo do período analisado, decompor esse montante nos grupos de natureza de despesa abordados, analisar regionalmente as inscrições em RPNP e verificar as taxas de cancelamento e pagamentos dessas despesas. No final propõe-se a elaboração de um indicador de eficiência na utilização dos recursos em RPNP.

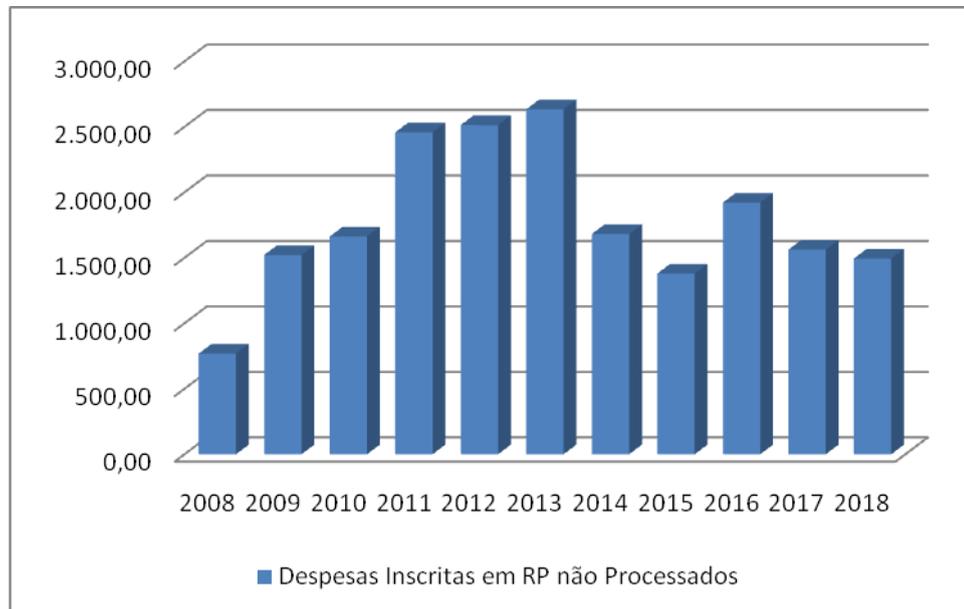
As contas utilizadas nas comparações foram de dotação atualizada, despesas inscritas em restos a pagar não processados, restos a pagar não processados cancelados, restos a pagar não processados pagos, restos a pagar não processados inscritos e restos a pagar não processados a pagar.

#### **4 RESULTADOS**

Conforme Peixoto e Peixoto (2017), o registro de RP e RPNP para a execução nos exercícios seguintes, em um primeiro momento, demonstra certo descompasso entre o que foi planejado e o que foi executado. Pois, tendo em vista que a vigência do plano é anual, suas execuções deveriam ficar compreendidas nesse período. Além disso, os RPNPs podem se tornar um empecilho para o planejamento, pois se torna inviável a liberação de novas despesas a serem executadas enquanto existe a presença de despesas de exercícios anteriores ainda pendentes (Vasconcelos, 2018).

Aspirando ao contexto descrito pelos autores, pode-se observar no Gráfico 2 abaixo, algumas variações no montante inscrito em RPNP das universidades federais. Na média, os valores apresentam um crescimento expressivo. Desse modo, conforme o que foi disposto pelos autores, pode-se inferir que as federais apresentam certo descompasso entre a execução e o planejamento de suas despesas causada pelo montante de despesas em RPNP.

Gráfico 2 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Em milhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

Pode-se perceber a evolução no crescimento no início da série de 2008 a 2013 em valores absolutos. Entretanto, se analisarmos o percentual em relação a dotação inicial autorizada desse período pelo volume inscrito em RPNP houve um decréscimo ao longo do tempo, sendo que as maiores baixas são dos anos de 2014 e 2015, tanto em termos percentuais como em absolutos, excetuando o ano de 2008 quando ainda existia apenas 55 federais. Podemos verificar esses valores na Tabela 2.

Esse montante em RPNP pode indicar a dificuldade que as universidades têm de executar suas despesas no exercício orçamentário previamente planejado. É evidente, assim, nessa série de 2008 a 2013, que um volume maior de despesas é inserido a cada exercício, postergando a execução das despesas para um momento posterior.

Tabela 2 - Dotação Atualizada e Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Valores Acumulados de 2008 a 2018

Ano	Dotação Atualizada GND 3, 4 e 5	Despesa Inscrita em RPNP	%
2008	3.556.220.480,00	769.921.436,22	22%
2009	4.895.640.384,00	1.530.985.104,11	31%
2010	5.916.913.431,00	1.694.520.625,42	29%
2011	7.821.117.287,00	2.493.680.720,74	32%
2012	9.491.027.247,00	2.551.111.225,68	27%

2013	10.621.639.882,00	2.696.061.730,41	25%
2014	10.828.490.525,00	1.711.325.450,61	16%
2015	10.898.586.315,00	1.393.839.344,94	13%
2016	10.250.564.305,00	1.932.083.365,50	19%
2017	9.087.181.666,00	1.569.580.503,39	17%
2018	8.533.449.744,00	1.501.041.491,12	18%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria.

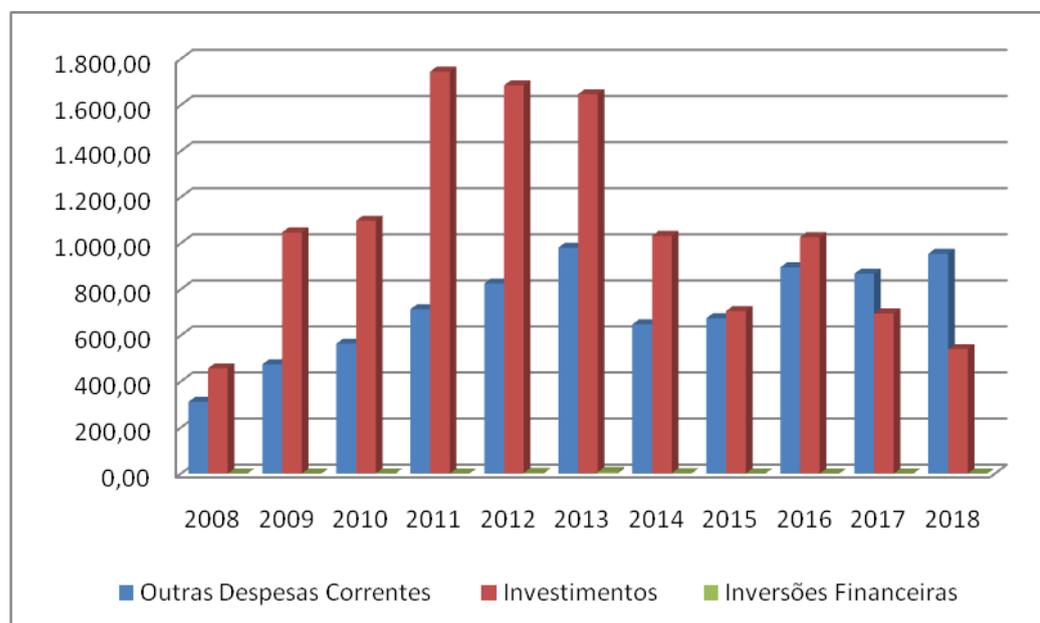
Esses valores em RPNP demonstram que as universidades trabalham com dois orçamentos: um autorizado pelo Lei Orçamentária Anual - LOA e outro provido de despesas resultantes de exercícios anteriores, conhecido também como "orçamento paralelo".

No que concerne às categorias das despesas, nos anos de 2008 a 2013 houve um crescimento tanto de outras despesas correntes quanto das despesas de investimento, em valores absolutos. Ambas seguem um ritmo de crescimento constante nesses anos e as despesas de investimento foram superiores às despesas correntes na maioria do tempo. Cabe ressaltar que as despesas de inversões financeiras não apresentam volume expressivo, apesar de estarem presentes em quase todos os anos da amostra. A partir de 2014, como apresentado anteriormente, segue uma série de quedas nos volumes inscritos em outras despesas correntes e de investimento, sendo que o pico da baixa é no ano de 2015.

Uma justificativa possível para esses aumentos foi o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI, concluído em 2012. A idéia desse programa veio a partir da necessidade de expansão da educação superior no Brasil. Segundo o Decreto nº 6.096/2007, os investimentos realizados seriam para custear as despesas decorrentes da construção e readequação de infra-estrutura e equipamentos necessários à realização dos objetivos do programa; compra de bens e serviços necessários ao funcionamento dos novos regimes acadêmicos e despesas de custeio e pessoal associadas à expansão das atividades decorrentes do plano de reestruturação (Brasil, 2007).

Assim, esse programa, a partir de 2007, provocou um processo de expansão na educação superior pública por meio de aumento nos gastos públicos objetivando a readequação da infraestrutura, obras, aquisição de equipamentos e contratação de pessoal. Desse modo, esse aumento nos gastos públicos pode ter influência direta no montante de RPNP do período.

Gráfico 3 - Restos a Pagar Não processados Inscritos - Valores Acumulados de 2008 a 2018, por grupo de natureza



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

No ano de 2015 houve uma queda acentuada nas inscrições em RPNP. A diminuição em relação ao ano anterior foi de aproximadamente 18%. Esse efeito pode ter relação com recessão econômica em que o Brasil se encontrava em 2014, conforme Comitê de Datação do Ciclo Econômico (Codace) da Fundação Getúlio Vargas. Interessante notar que a partir do exercício de 2015 as despesas de investimento inscritas foram decrescendo em volume em relação às outras despesas correntes. Sendo que nos anos de 2017 e 2018 aquelas chegaram a serem menores do que estas.

Temos que ter em vista, entretanto, que o montante orçamentário disponibilizado referente às despesas correntes, investimentos e inversões financeiras, em média, sofreram aumentos sucessivos em valores absolutos ao longo dos anos, mesmo na época pós crise de 2008. Esses limites só tiveram uma baixa nos anos de 2016 a 2018.

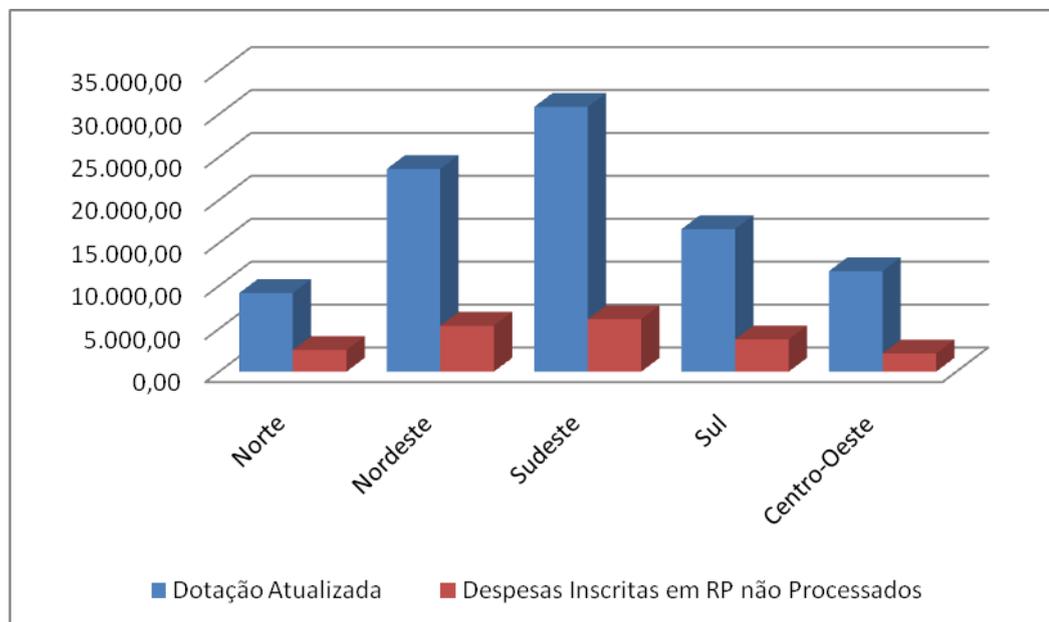
O decréscimo do estoque em restos a pagar no exercício de 2015 também pode ser explicado pelo esforço do Governo Federal como um todo em ações mais rigorosas em relação aos cancelamentos, pagamentos e inscrições dos restos a pagar, conforme nota do governo divulgada no site do Ministério da Economia:

A Secretaria do Tesouro Nacional informa que foi registrado, no encerramento do exercício de 2015, um estoque de R\$ 186,3 bilhões de Restos a Pagar (RAP), o que representa uma redução de R\$ 41,7 bilhões (18,3%) em relação ao observado ao final de 2014 (R\$ 228 bilhões). O resultado, que reflete o esforço do Governo Federal para redução dessa rubrica, altera a trajetória crescente verificada desde 2007. (Ministério da Economia, 2016)

Outra possível causa para essa baixa, a partir de 2016, pode ter como contexto a PEC 241, transformada na Emenda Constitucional nº 95/2016. Este arcabouço legal propôs a alteração do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT para a instituição de um Novo Regime Fiscal. Esse regime possui o objetivo de limitar o aumento da dívida pública, restringindo, entre outras despesas, o excesso de inscrições em restos a pagar.

Analisando regionalmente, a região sudeste possui a maior fatia de dotação das universidades federais. Esse fato ocorre, pois é a região de maior concentração de IFES do Brasil, sendo 19 universidades federais em um universo de 63, no ano de 2018.

Gráfico 4 - Dotação Atualizada e Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados por Região - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Em milhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

No entanto, mesmo apresentando uma dotação autorizada tão expressiva, não se pode dizer o mesmo sobre as inscrições em RPNP. Em termos percentuais, em relação a despesa autorizada, essa região possui um dos menores índices (20%). Quem lidera essa estatística é a região do Norte do Brasil com 27% do seu orçamento inscrito em restos a pagar não processado, seguido pelas regiões Nordeste e Sul com as mesmas porcentagens e em seguida a região Sudeste. A região que menos inscreve em RPNP proporcionalmente ao seu orçamento atualizado é a região Centro-Oeste com 18%.

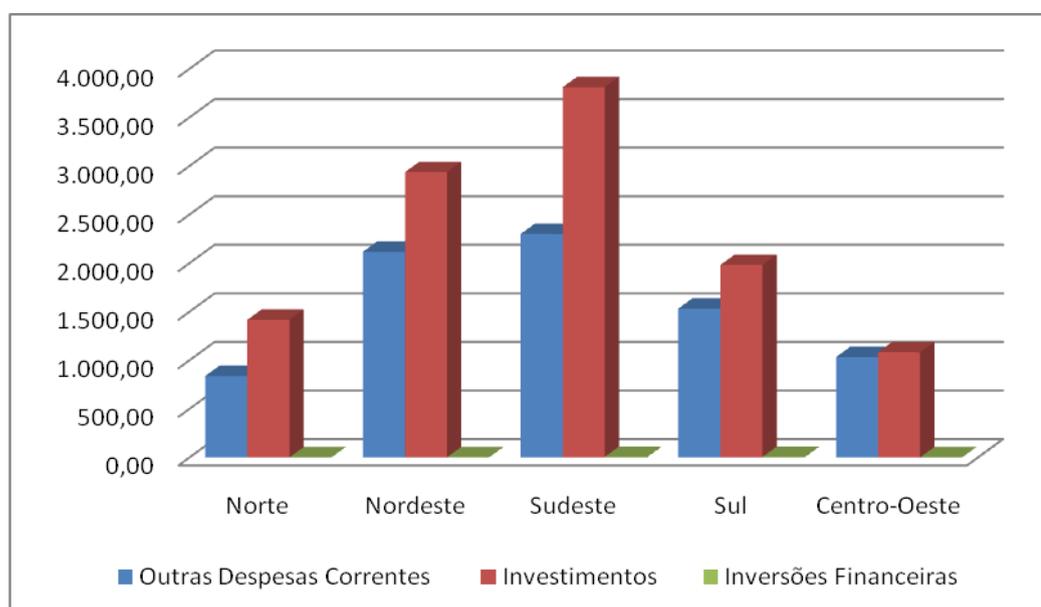
A primeira vista pode-se insinuar que a região Sudeste apresenta um melhor planejamento em relação a utilização de seus recursos. Em relação às outras regiões, na média

desse período, grande parte de seu orçamento é executado durante o exercício financeiro, postergando menos despesas para os anos subsequentes. Apesar de a região Sul apresentar em termos percentuais eficiência semelhante à da região Sudeste, seu orçamento no acumulado do período, em valores brutos, chega a ser quase a metade em comparação a essa outra região.

Cabe ressaltar que para essa análise regional, foram desconsideradas as IFES constituídas ao longo do período estudado.

Em relação ao grupo de natureza das despesas inscritas em RPNP, há uma predominância no tocante as despesas de investimento. Conforme Gráfico 5 abaixo, a região Centro-Oeste apresenta a menor quantidade de despesas inscritas em RPNP em relação aos investimentos. Isso pode indicar pouca verba destinada a reformas, construções ou compras de material permanente ou que a execução desse grupo de despesa se encontra em dia. No caso, entretanto, pode-se observar que é a região que possui menos federais em seu território, apenas cinco. Podendo, portanto, influenciar diretamente nos valores apresentados.

Gráfico 5 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados por Região e Grupo de Natureza da Despesa- Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Em milhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

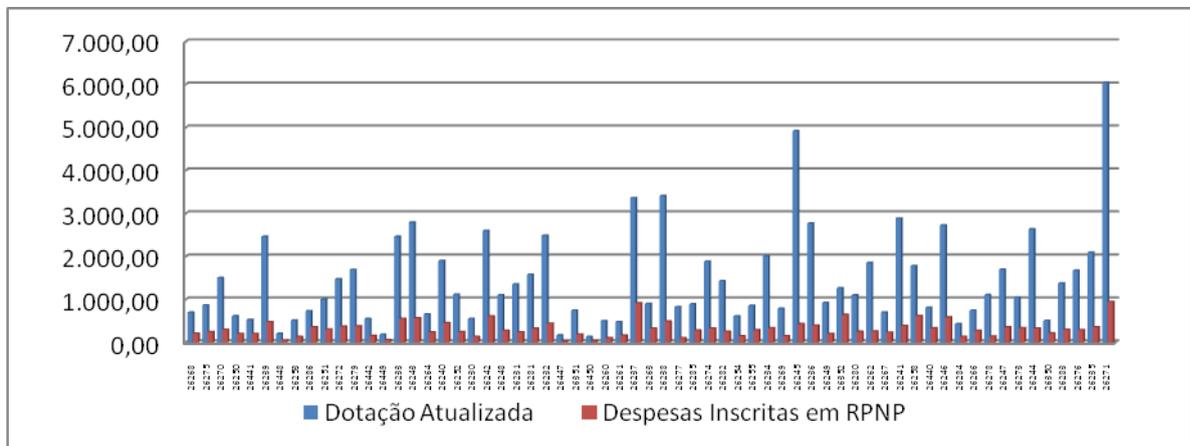
A região Sudeste apresenta o maior volume em despesas de investimento. Soma possivelmente provocada pela quantidade elevada de instituições federais em seu território e, portanto, no número de estruturas físicas que comportam essas universidades. Todavia, a região do Nordeste do Brasil, a região com a segunda maior concentração de federais, apresenta números relativamente menores em relação às despesas de investimento. Nessa

análise, a região Sudeste apresenta um montante 30% maior do que a região Nordeste, considerando que o orçamento daquele é apenas 19% maior do que deste.

A situação se inverte na análise das outras despesas correntes. A região Sudeste apresenta um orçamento autorizado em relação a essa despesa de aproximadamente 45% a mais do que da região Nordeste. Entretanto, a região Nordeste apresenta um RPNP de apenas 8% menor em relação a esta região comparada.

Interessante evidenciar que todas as regiões apresentaram uma predominância dos investimentos em relação às despesas de outras despesas correntes, exceto a região Centro-Oeste. Esta foi a única região que apresentou um volume semelhante entre as outras despesas correntes e as de investimento. Essa situação pode indicar uma maior eficiência em relação a execução das despesas de investimento em relação às outras federais, pois, considerando o período analisado e os valores acumulados, a região apresentou inscrição de 44% de seu orçamento autorizado em RPNP. Em comparação, as regiões Norte, Nordeste, Sudeste e Sul inscreveram 50%, 45%, 49% e 46% do seu orçamento, respectivamente.

Gráfico 6 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados por UO - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Em milhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

Analisando agora cada universidade, em relação a dotação autorizada referente aos grupos de despesa 3, 4 e 5 e os respectivos valores inscritos em RPNP, a universidade que mais se utilizou desse dispositivo, em valores brutos, foi a Fundação Universidade de Brasília - FUB (2671) com aproximadamente R\$ 950 milhões inscritos nesse período. Em seguida, a Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF (26237), chegando a quase R\$ 916 milhões inscritos em RPNP. Este penúltimo caso merece destaque, pois esta federal apresenta o maior orçamento gerenciável entre as federais analisadas no período.

Em valores relativos, a Fundação Universidade Federal do ABC - UFABC (26352) apresentou o maior montante chegando a 51% do seu orçamento autorizado do período inscritos em RPNP. A Universidade Federal do Amapá - UNIFAP (26286) fica em segundo colocado, com valores de aproximadamente 49%.

Entre as mais eficientes nesse quesito, está a Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ (26245) com apenas 8,8% do seu orçamento autorizado inscrito. Cabe destacar que esta federal apresenta o segundo maior orçamento gerenciável entre as federais, no acumulado do período, com montante chegando a quase R\$ 5 bilhões. A Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS (26244) vem em seguida com 12,5% do seu orçamento em RPNP no período.

Regionalmente, as piores médias são: da UNIFAP com 49% e em seguida da Universidade Federal do Oeste do Pará - UNIFESSPA (26441) com 38,7% na região Norte, da Universidade Federal Rural do Semi-árido - UFRSA (26264) com 36,4% na região Nordeste, da UFABC com 51% seguida pela Universidade Federal de Itajubá - UNIFEI (26261) com 34,8% na região Sudeste, da Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS (26440) com 41% na região Sul e a Fundação Universidade Federal de Grande Dourados - UFGD (26350) com 42,2% do seu orçamento comprometido com as RPNP na região Centro-Oeste.

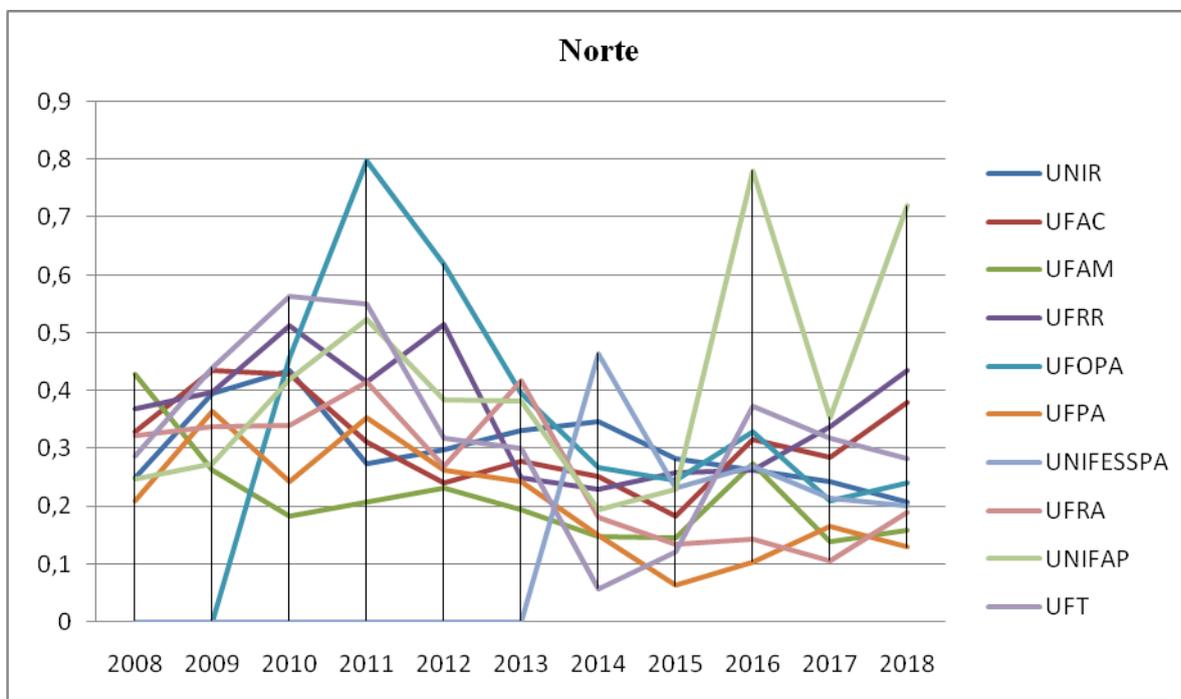
As melhores médias nas regiões brasileiras são: Universidade Federal do Pará - UFPA (26239) com 19,5% na região Norte, Universidade Federal da Bahia - UFBA (26232) com 17,7% na região Nordeste, UFRJ com 8,8% na região Sudeste, UFRGS com 12,5% na região Sul e a FUB com 15,7% na região Centro-Oeste.

A discrepância entre as quais inscreveram mais em RPNP e as quais inscreveram menos é significável, pois a razão entre eles chega a mais de 30 vezes do valor. Pode-se perceber essa variação observando a média de inscrição em RPNP no período estudado que é de 25,2% do orçamento autorizado. No entanto, considerando a variância e o desvio padrão do período, os valores já não são mais tão expressivos, com 0,82% e 9,07% respectivamente. Pode-se inferir, portanto, que, em geral, as universidades apresentam atuação semelhante no tocante às inscrições em RPNP, mas, pontualmente, a região norte apresenta números piores em relação ao resto do Brasil referente à inscrição das despesas em RPNP pela dotação recebida.

Observando agora cada região anualmente, podemos verificar a evolução anual de cada universidade em valores relativos, isto é, a relação entre as despesas inscritas em RPNP

pelo seu orçamento autorizado:

Gráfico 7 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Norte - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

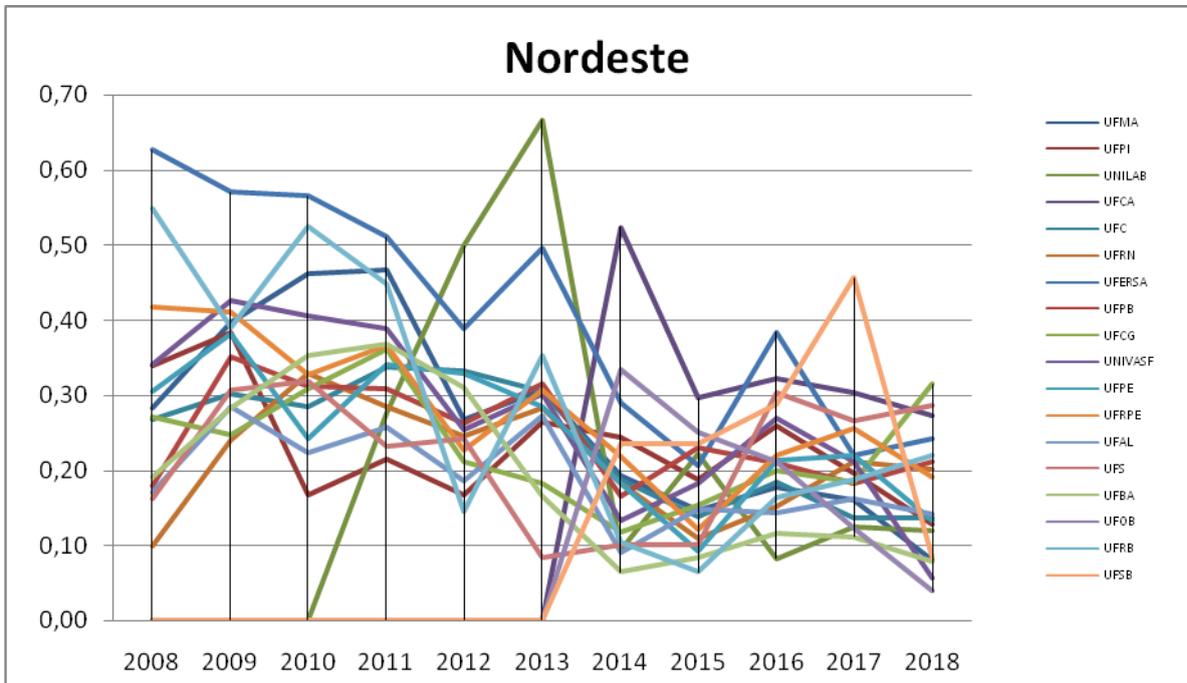
A região norte apresenta, igualmente ao Gráfico 2, uma baixa em seu nível de despesas inscritas em RPNP no ano de 2015, mas seus níveis voltaram a se elevar a partir desse mesmo ano.

Cabe destacar a UFOPA pelo expressivo montante inscrito no ano de 2011 chegando a aproximadamente R\$ 50 milhões ou, em outros termos, a 80% do seu orçamento autorizado. Valor próximo atingido pela UNIFAP no exercício de 2016 (78%) e 2018 (72%). A UFOPA, apesar da máxima registrada apresenta um histórico decrescente em relação as suas inscrições ao longo do tempo.

Analisando o Relatório de Gestão da UFOPA do exercício de 2012, o relatório demonstra valores inscritos em RPNP de montante relevante relativo ao Plano de Implantação da universidade. A justificativa apresentada pelo gestor foi que existe a previsão de entrega de materiais e das obras e serviços referentes a essa ação.

Ressalta-se que a região norte apresenta universidades de criação mais recentes, como nos casos da UNIFESSPA e a UFOPA.

Gráfico 8 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Nordeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

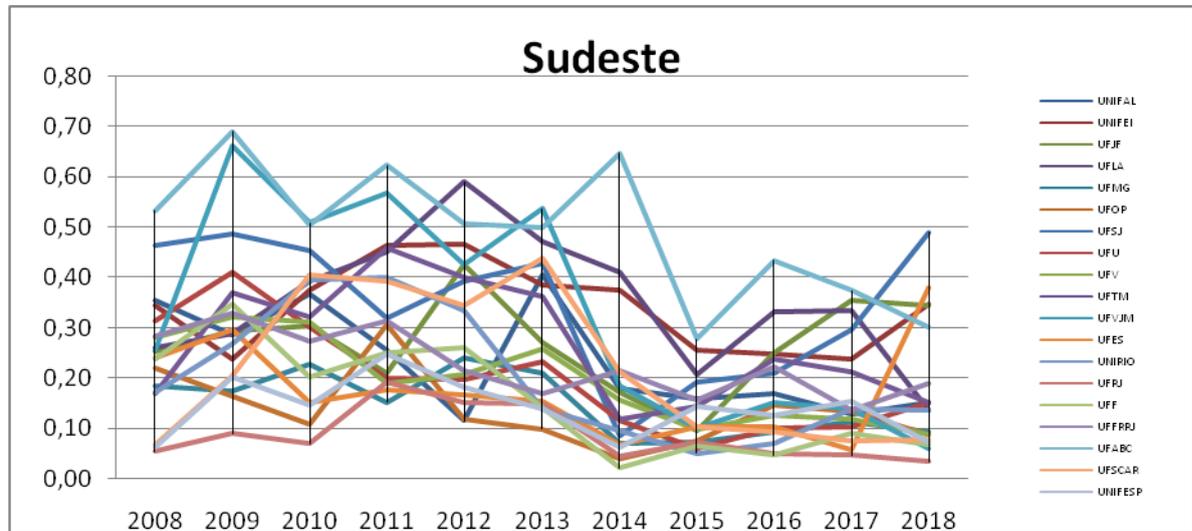
A região nordeste apresenta quatro federais de criação recente, UNILAB, UFCA, UFOB e UFSB, logo elas podem apresentar inscrição nula em alguns dos anos analisados.

As universidades que se destacam pela inscrição em valores absolutos são as UNILAB e a UFERSA. No exercício de 2013 elas inscreveram 67% e 50% do seu orçamento autorizado, respectivamente. No entanto, em valores brutos, elas juntas representam apenas aproximadamente 15% do valor inscrito em RPNP da região.

A UFRB inscreveu em 2008 cerca de 55% de seu orçamento em restos a pagar não processados. Ao longo do tempo, em geral, essa universidade apresentou taxas decrescentes de inscrição.

Essa região também, conforme Gráfico 2, apresentou uma baixa no exercício de 2015. Entretanto, pode-se perceber por meio do Gráfico 8 acima que não existe uma uniformidade perante essas federais dessa região.

Gráfico 9 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Sudeste  
- Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

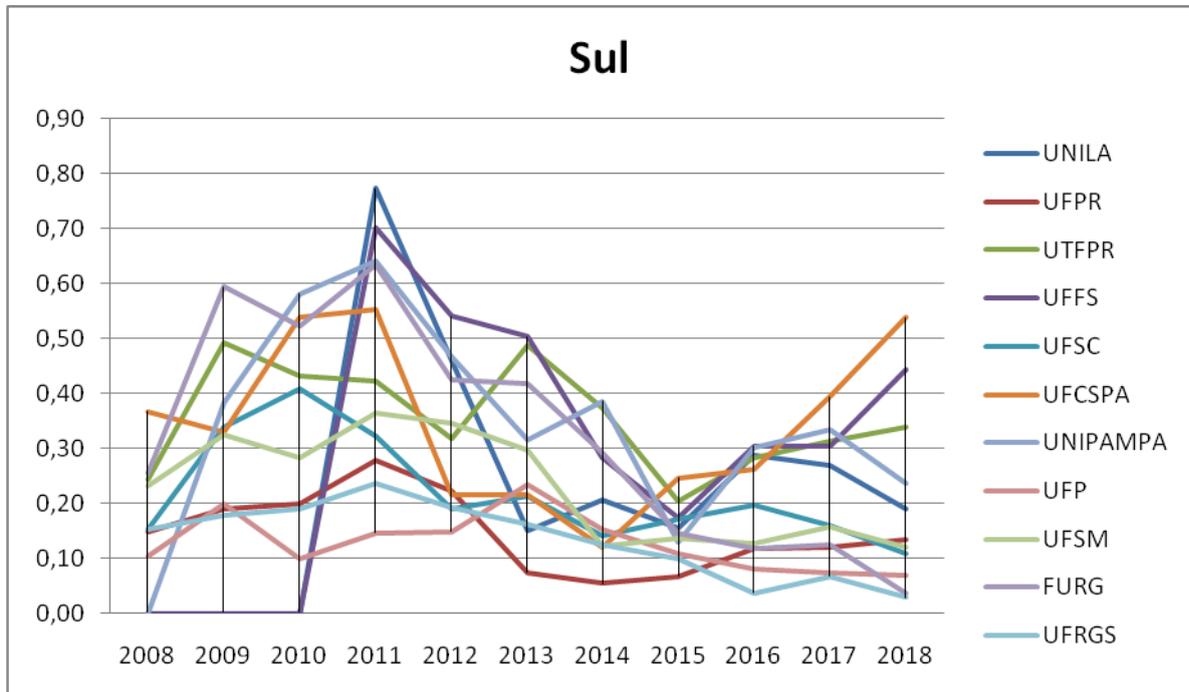
A região sudeste é a que mais apresenta federais, conforme já apresentado. No período analisado a UFABC apresentou picos de alta nos anos de 2009, 2011, 2014 e 2016, sendo seu nível mais baixo em 2015. Desse modo, como se destaca no Gráfico 9, essa universidade se encontra sempre na parte do topo do gráfico, acima das demais IFES. Essa federal chegou a inscrever quase que 70% do seu orçamento gerenciável em RPNP no ano de 2009.

A UFVJM apresentava crescimento em suas contas, no entanto, a partir de 2013, houve uma redução expressiva nas suas inscrições, chegando a apenas 6% do seu orçamento gerenciável inscrito em restos a pagar não processados no ano de 2018.

As federais dessa região apresentaram uma baixa generalizada no ano de 2015, muitas delas chegando a mínima do período, como a UFJF, UFMG, UFU, UNIRIO e UFABC. Cabe ressaltar também que os anos de 2014 e 2018 as outras federais apresentaram as mínimas máximas, como se pode observar no gráfico.

A UFF atingiu seu nível mínimo de inscrição em 2014, no qual inscreveu apenas 0,2% do seu orçamento gerenciável. Foi o menor taxa entre todas as federais dessa região e das demais.

Gráfico 10 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Sul - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

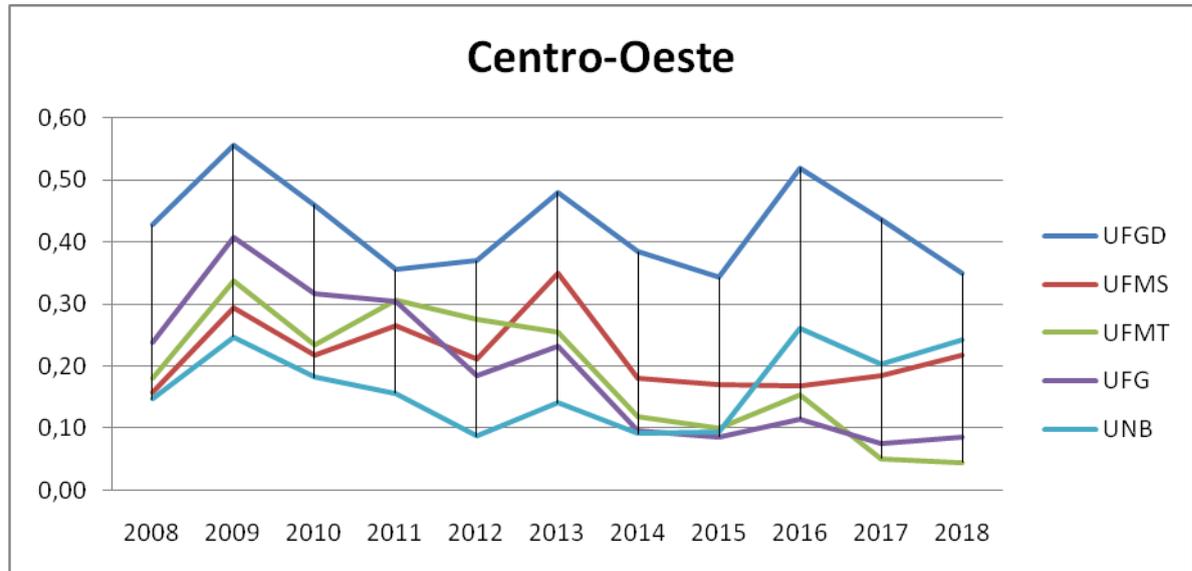
A região Sul apresenta três federais criadas durante o período: UNILA, UFFS e a UNIPAMPA. A UNILA, em seu primeiro ano de existência, inscreveu aproximadamente 77% do seu orçamento em RPNP, a máxima da região no período analisado. O mesmo aconteceu com a UFFS, em seu primeiro ano, a federal inscreveu cerca de 70% de seu orçamento gerenciável para o exercício seguinte. Contudo, ao longo do período, essas universidades foram baixando os níveis inscritos.

Diferentemente, a UFCSPA apresentou uma máxima no exercício de 2011, mas novamente cresceu as despesas no ano de 2018 para o mesmo patamar. Considera-se, entretanto, que essa federal apresentou baixas em suas inscrições no ano de 2014 e 2015, como todas as federais da região.

Cabe destacar a UFPR, UFP e UFRGS pelos níveis baixo de inscrição em RPNP em relação ao seu orçamento. Pode-se perceber que essas universidades possuem predominância na parte inferior do gráfico. A UFGS merece destaque, pois esta apresentou em 2018 a menor taxa da região, inscrevendo 3% do seu orçamento em restos a pagar não processados.

É possível inferir uma preocupação dos gestores na execução do que foi planejado, pois um menor volume de despesas é postergado para os próximos exercícios.

Gráfico 11 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados pelo Orçamento Autorizado - Região Centro-Oeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A federal que se destaca na região Centro-Oeste é a UFPA, pois ela sempre se apresenta no topo do gráfico ao longo dos anos analisados, com uma máxima histórica desse período de 56% de inscrição.

Como aconteceu em todas as regiões, houve uma queda generalizada na região no exercício de 2015. Mas a UFMT e a UFG apresentaram suas mínimas nos anos posteriores, sendo que aquela inscreveu apenas 4% do seu orçamento no ano de 2018 e esta atingiu a mínima no ano de 2017 (8%).

Cabe destacar a UNB que ao longo do tempo, mesmo que baixa, apresentou um crescimento das suas contas, aproximando-se de valores da máxima de 2009 (25%).

Como pode-se observar em todas as regiões, não existe um padrão em relação aos anos e as inscrições em RPNP. Com exceção do exercício de 2015, quando, pode se dizer, houve uma queda generalizada das inscrições em RPNP. Essa situação pode encontrar resposta na recessão em que o Brasil se encontrava ou nos esforços realizados pelo governo, como apresentados anteriormente.

#### 4.1 Restos a pagar não processados cancelados

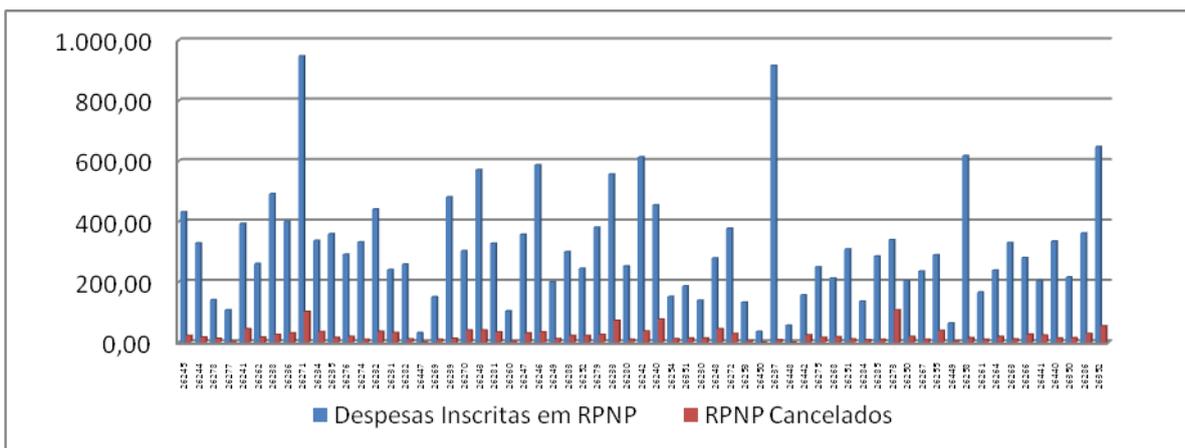
Os RPNP cancelados, conforme Alves (2015), "significa a inexecução financeira dos créditos orçamentários que foram executados do ponto de vista orçamentário".

Complementando, a partir do cancelamento dos empenhos em RPNP, não se obtém saldo orçamentário para realização de novas despesas, não se configura receita orçamentária do exercício vigente. Entende-se que com esse cancelamento há perda de recursos da dotação orçamentária de exercício anteriores (Peixoto e Peixoto, 2017).

Nesse contexto, Rocha e Ferreira (2015) consideraram em seu trabalho como medida de ineficiência ou falha de planejamento a representatividade do cancelamento dos restos a pagar não processados. Assim, 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. Além disso, o próprio ato da inscrição e do cancelamento das despesas em RPNP provoca o dispêndio de recursos públicos que possivelmente não trouxeram retornos para a população. Esses cancelamento podem ser causados por variados motivos, dentre eles podemos citar falta de planejamento, despesas consideradas não essenciais, falta de cumprimento do credor, etc. Ressaltamos que este trabalho não procurou as causas específicas para os cancelamentos de RPNP.

O gráfico abaixo compara as despesas inscritas em RPNP com o cancelamento destas em cada universidade:

Gráfico 12 - Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados e RPNP Cancelados por UO - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Em milhões



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

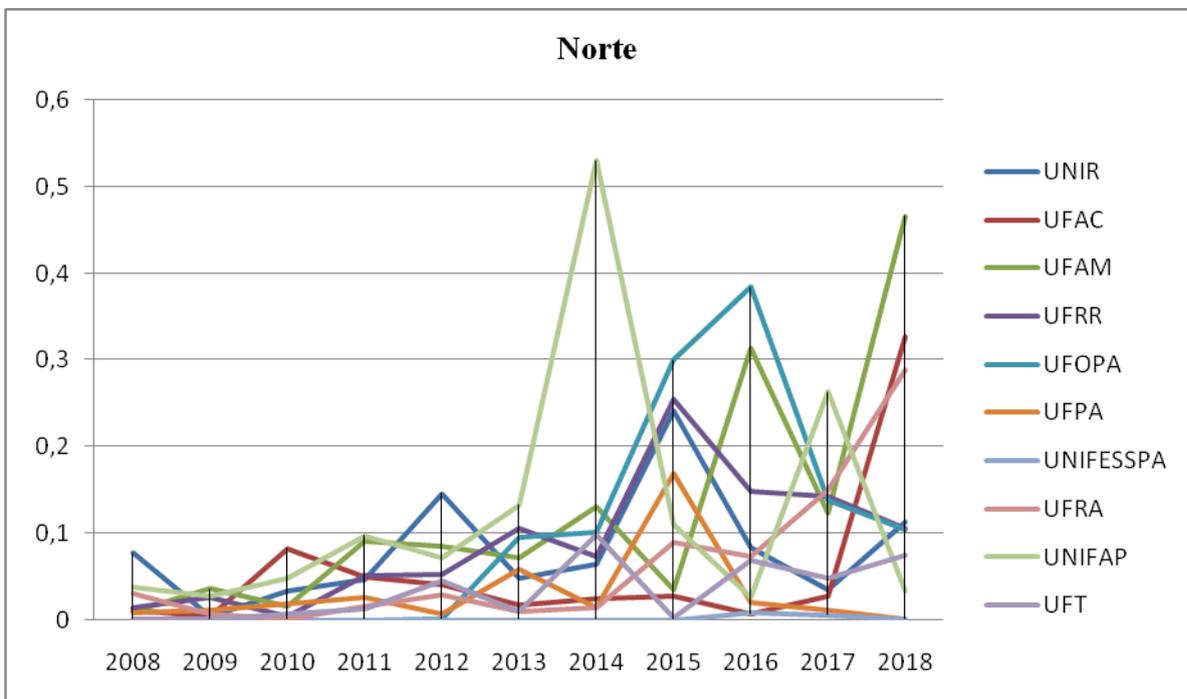
Verificando o Gráfico 12 acima, a federal que mais cancelou seus RPNP no período foi a FURG (26273) com 31,6% de suas despesas inscritas canceladas. Em seguida, a UFPB (26240) apresentou 16,9% de cancelamento. E com valores próximos, a UFRPE (26248)

também se destacou entre as que mais cancelaram as despesas postergadas. Esses valores de cancelamento superaram em mais que o dobro da média de cancelamentos do período analisado de 7,6%.

Entre as que menos cancelaram as despesas estão a UNIFESSPA (26448) com 0,3%, UFSB (26450) com 0,7% e UFJF (26237) com 1,0%. Essas federais, portanto, conseguiram cumprir grande parte das coisas que foram previamente planejado em anos anteriores. Interessante realçar que essas duas primeiras universidades citadas são relativamente novas de existência, ambas criadas em 2013, logo o montante de restos a pagar é menor se comparado com as outras de existência mais antiga.

Novamente, analisando cada região anualmente poderemos observar as federais que mais se destacaram em cada região. Ressalta-se que os valores apresentados nos gráficos abaixo são valores relativos, isto é, a divisão entre o RPNP cancelado e as despesas inscritas em RPNP.

Gráfico 13 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Norte - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

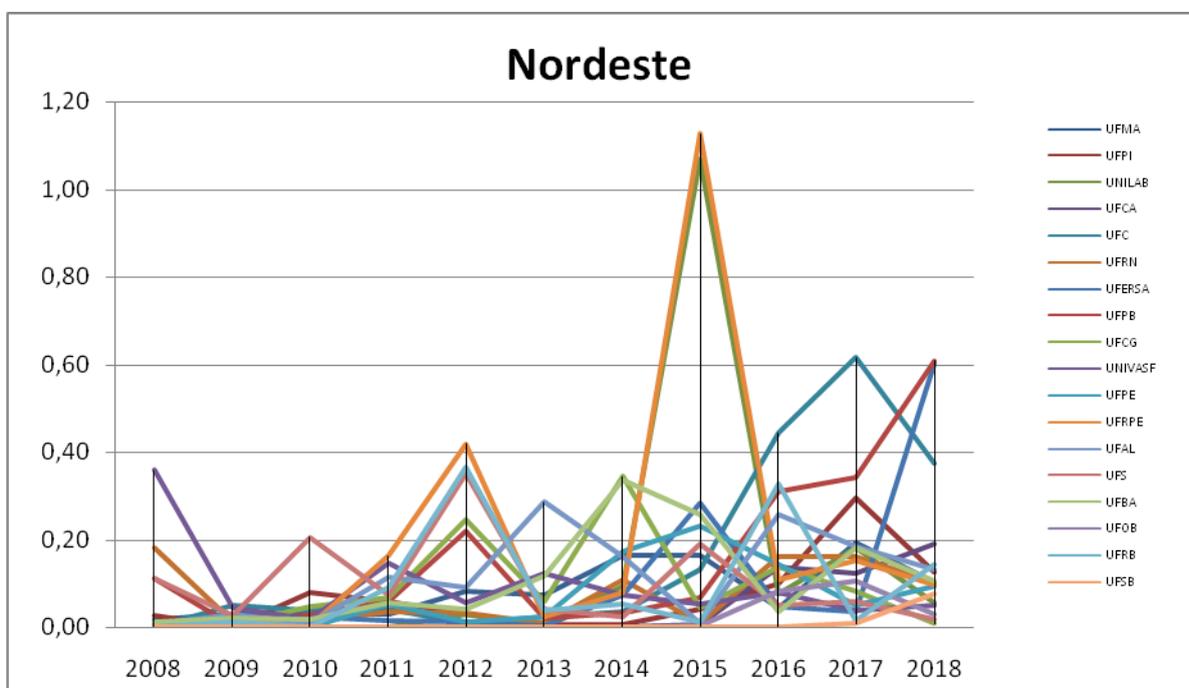
Na região Norte, pode-se observar, em geral, um crescimento das contas canceladas ao longo do anos. A UNIFAP apresentou um pico de máximo no ano de 2014, chegando a cancelar mais de 50% de suas despesas inscritas, entretanto suas taxas de cancelamento

diminuíram ao longo do período atingindo apenas 3,5% de cancelamento no ano de 2018.

Outra federal que se destacou foi a UFOPA no exercício de 2016, atingindo a máxima de aproximadamente 38% de cancelamento. Contudo, nos exercícios posteriores suas taxas caíram para 1,4% e 1,05%. Outra que merece destaque é a UFAC, pois esta apresentava taxas baixas em todo período, exceto no último ano analisado quando atingiu 32,7% de cancelamento.

Entre as demais regiões, a região Norte apresentou máximas de cancelamento menores, mas, em média, não é a região que menos fez cancelamentos de RPNP.

Gráfico 14 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Nordeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A região Nordeste, como anteriormente apresentado, possui quatro federais de criação recente, logo algumas taxas são nulas. Em geral, as federais dessa região apresentam taxas relativamente baixas de cancelamento, com um crescimento dos cancelamento mais para o final do período.

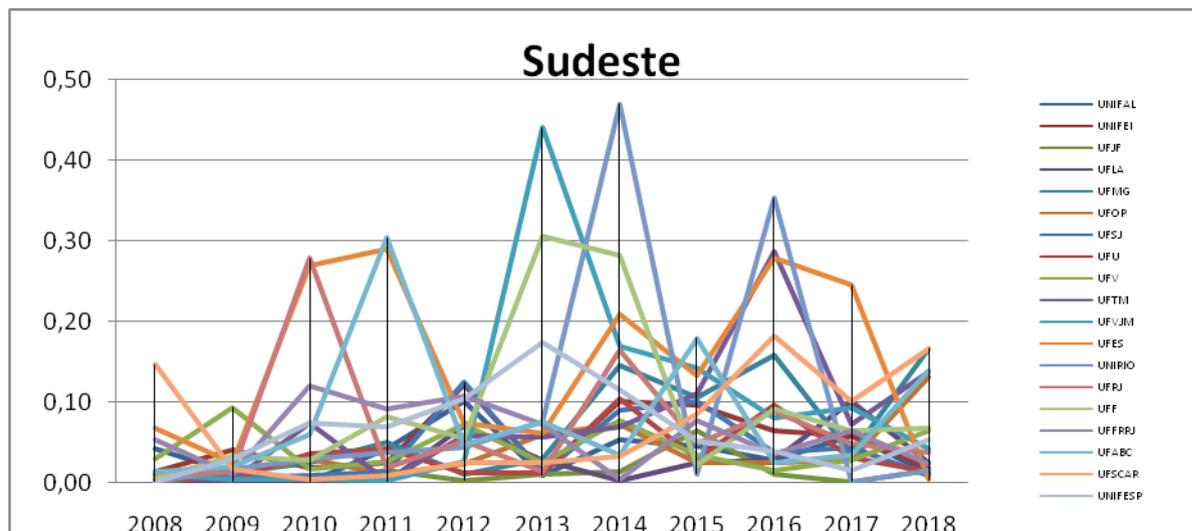
As federais que se ressaltaram no gráfico foram: UNIVASF no ano de 2008 com 36%, UNILAB em 2015 com 107%, UFRPE em 2015 com 113%, UFERSA com 60% e UFPB com 61% no exercício de 2018.

Nos casos da UNILAB e da UFRPE, essas federais cancelaram mais despesas em

RPNP do que inscreveram no ano. Essa situação é possível, pois pode existir montante anterior de RPNP que é maior do que o montante inscrito no próprio exercício.

Cabe ressaltar que, apesar do exercício de 2015 ter apresentado baixas nas inscrições de RPNP, não se aparenta ter influência das inscrições nas taxas de cancelamento das despesas de RPNP.

Gráfico 15 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Sudeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A região Sudeste apresentou taxas de cancelamento variando ao longo do período analisado, considerando que a maior parte das universidades se mantiveram em uma faixa abaixo dos 10% de cancelamento.

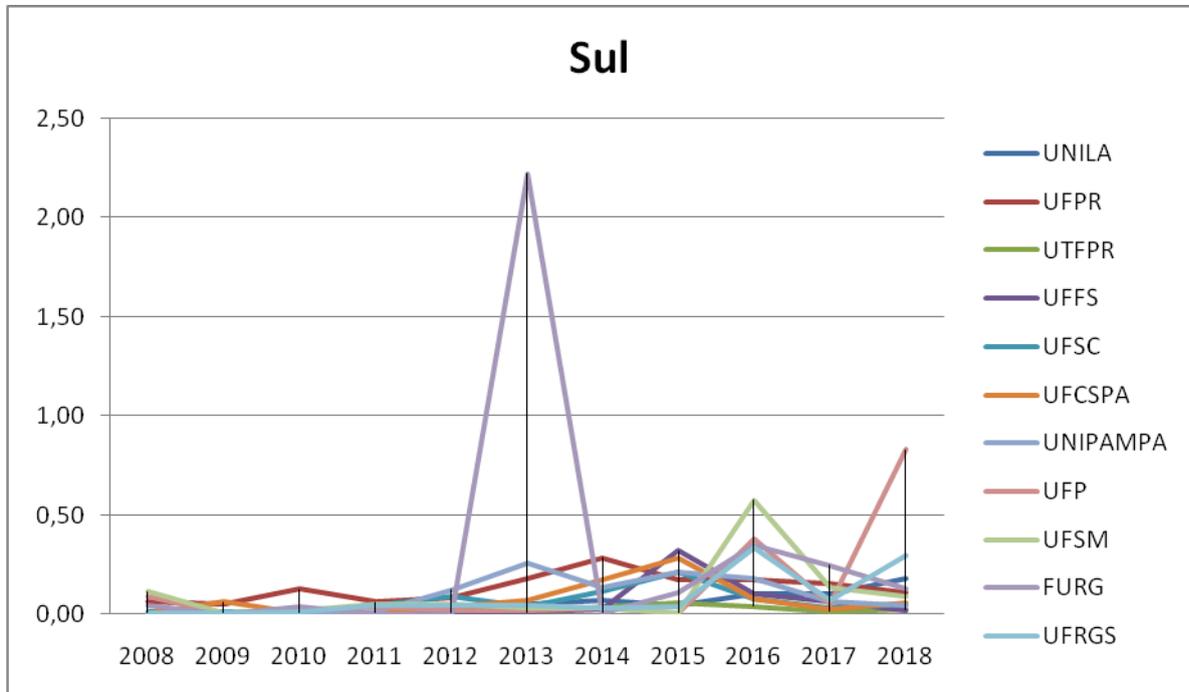
Depreende-se, desse modo, que os gestores, apesar de ter postergado despesas, ainda poderão executar essas aquisições e serviços em exercícios posteriores, pois não as cancelaram. Apesar dessas despesas estarem fora do cronograma de execução, elas ainda existem e podem ser realizadas de acordo com o planejamento do gestor.

Destacando algumas federais ao longo desse período, a UFRJ apresentou um aumento no ano de 2010, atingindo uma taxa de 28% de cancelamento, mas posteriormente essa taxa caiu até o final da série temporal estudada. Situação semelhante ocorreu com a UFABC, o qual atingiu uma máxima no ano de 2011 (30%) e decresceu, em média, essa variável ao longo do tempo.

A UFVJM também desviou da média no ano de 2013, cancelando 44% de suas despesas inscritas em RPNP. Pode-se destacar também a UNIRIO que aumentou um pouco

suas taxas de cancelamentos no ano de 2014 para 47% e 2016 para 35%.

Gráfico 16 - RPNP Cancelados por Despesas Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Sul -  
Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

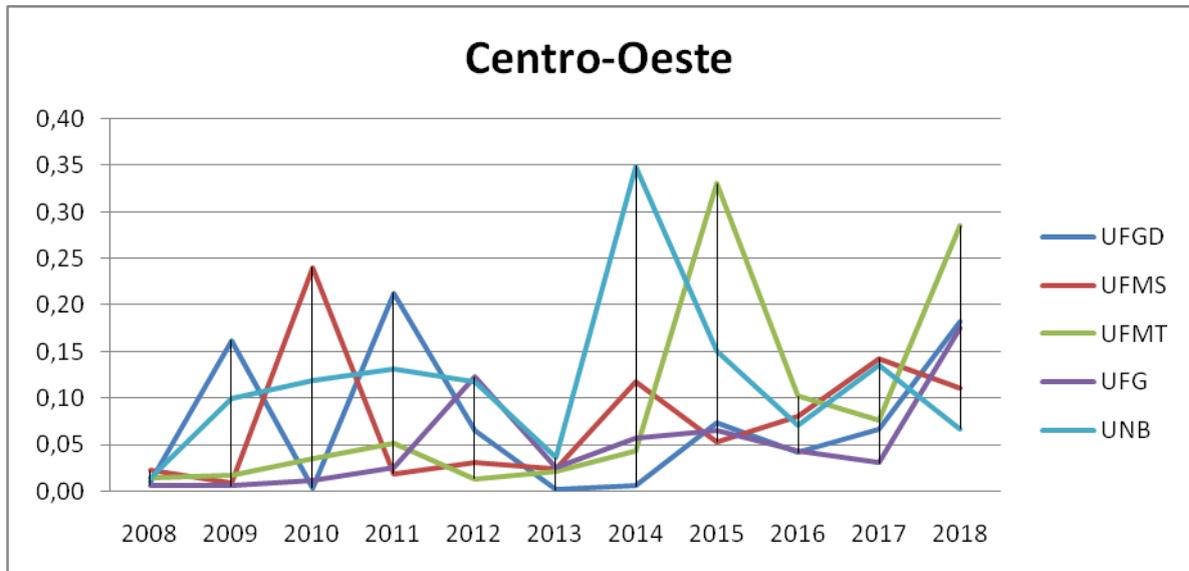
Em geral, as federais da região Sul apresentaram baixas taxas de cancelamento ao longo do período analisado. No entanto, essa região merece destaque pelo desvio apresentado pela FURG no exercício de 2013.

Em 2013, essa federal cancelou cerca de duas vezes mais do que as despesas inscritas em RPNP. Consultando seu Relatório de Gestão de 2013, o gestor não justifica o cancelamento deste montante de RPNP. No entanto, evidencia que os cancelamentos são de empenhos emitidos em anos anteriores: 2009, 2010, 2011 e 2012.

Outra federal que se destacou foi a UFP, a qual apresentou um aumento considerável de 14,65% em relação ao ano anterior, cancelando cerca de 83% de suas despesas inscritas em RPNP no ano de 2018.

Vale lembrar que a região Sul possui três federais criadas dentro do período analisado: UNILA, a UFFS e a UNIPAMPA.

Gráfico 17 - RPNP Cancelados Despesas por Inscritas em Restos a Pagar Não processados - Região Centro-Oeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A UNB se destaca na região Centro-Oeste por manter um nível alto de cancelamento de despesas inscritas em RPNP em comparação às demais de sua região. No exercício de 2014, essa federal cancelou cerca de 35% de suas despesas em RPNP. Entretanto, ao passar dos anos, a federal conseguiu manter baixa as taxas de cancelamento.

A UFMT mostrou uma capacidade de cancelamento elevada no ano de 2015, cancelando cerca de 33% de suas despesas e chegou a taxas próximas no ano de 2018 (29%).

A UFG se destaca por apresentar uma média de cancelamento inferior aos demais de sua região por se posicionar, em grande período, na parte inferior do gráfico.

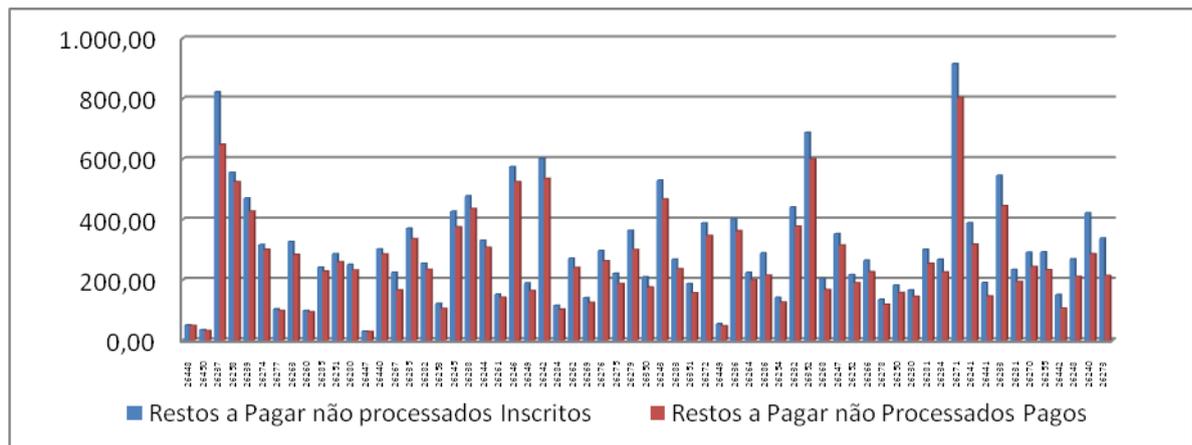
#### 4.2 Restos a pagar não processados pagos

Para a análise dessa medida utilizou-se, diferentemente das análises anteriores, os dados de "restos a pagar não processados inscritos". A diferença entre esta medida e aquela utilizada anteriormente é que esta é o acumulado advindo de exercício anterior, ou seja, seria o montante deixado para executar do exercício passado. A conta de "despesas inscritas em restos a pagar não processados" consiste no montante do exercício corrente que vai ser contabilizado no ano posterior, isto é, é o montante inscrito em 31 de dezembro. Um exemplo para ilustrar essa diferença seria que no ano de 2017 a UFPE apresentava na conta "despesas inscritas em restos a pagar não processados" o valor de R\$ 57.254.974,53. O valor dessa conta

será reconhecida apenas no ano de 2018 na conta de "restos a pagar não processados inscritos".

Essa diferença é necessária, pois ao comparar com o montante pago no ano, em muitos casos, o valor ultrapassava o montante das "despesas inscritas em restos a pagar não processados", devido que este ainda não estava inscrito efetivamente como restos a pagar. Ao utilizar o montante de "restos a pagar não processados inscritos" o valor seria o mais coerente, mas podem ocorrer casos em que, ainda sim, o montante pago é maior do que o valor inscrito. Essa situação é causada pelo valor reinscrito das despesas em RPNP, ou seja, despesas de anos anteriores ao último exercício. Assim, pode-se observar os valores pagos, conforme gráfico 18 abaixo:

Gráfico 18 - Restos a Pagar Não processados Inscritos e RPNP pagos por UO - Valores Acumulados de 2008 a 2018 - Em milhões



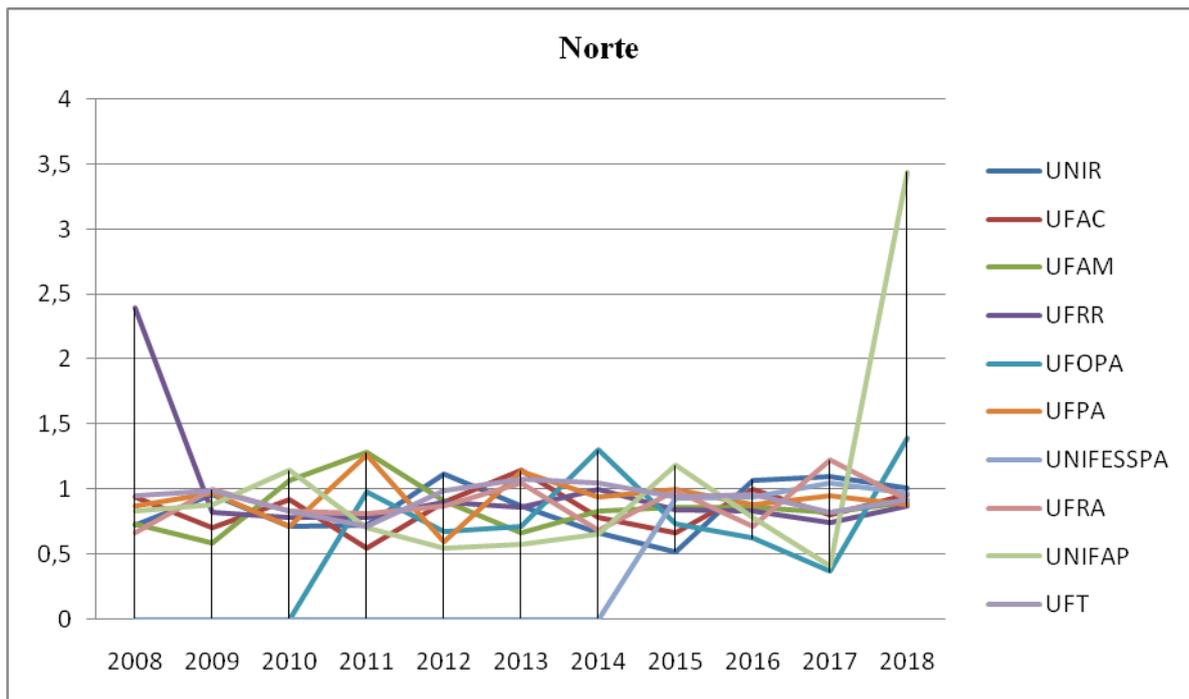
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

Um elevado percentual de pagamento de RPNP pode ser considerado uma boa característica, pois, mesmo que tardia, ocorre a execução de uma despesa previamente planejada e assim possibilita destravar um pouco o orçamento, pois diminui o passivo para os outros exercícios. No período proposto, a média de pagamento das universidades foi de 86,6%.

Assim, as que mais realizaram essas despesas foram as UNIFESSPA (26448) e a UFOP (26277), com 96,9% e 95,7% respectivamente. Novamente, deve-se lembrar que aquela possui pouco tempo de existência. No entanto, o tempo não é um fator crucial, pois a UFCA (26449) e a UNILA (26267) possuem um percentual de 87,2% e 73,9% de pagamento, sendo que aquela foi criada em 2013 e esta em 2010.

Por outro lado, as que menos executaram esse tipo de despesa foram as FURG (26273) com 63,5% e a UFPB (26240) com 67,7%. Se espera, desse modo, que essas universidades que não possuem um expressivo percentual de pagamento apresentem as maiores heranças para os exercícios futuros, bastando ver a proporção em relação com seu orçamento autorizado.

Gráfico 19 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Norte - Valores de 2008 a 2018



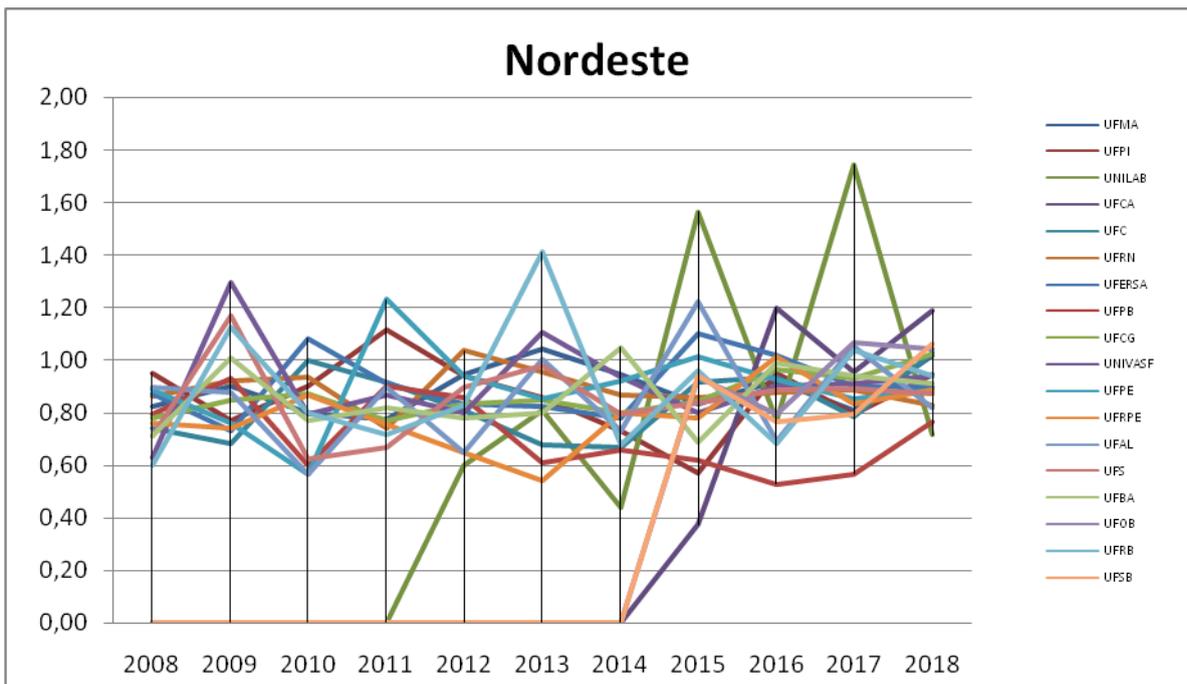
Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A região Norte apresentou ao longo do período uma boa média de pagamento. No entanto, cabe mencionar novamente que as federais UFOPA e UNIFESSPA foram criadas durante o intervalo de tempo analisado, logo possuem valores nulos em anos antes de sua criação.

No exercício de 2008, a UFRR chegou a uma taxa de pagamento de aproximadamente 140% maior que os valores inscritos em RPNP. Esse valor é possível, como destacamos anteriormente, em virtude de estoques de RPNP reinscritos de anos mais antigos. Essa taxa pode demonstrar dois fatores: uma seria que nesse exercício houve uma capacidade e esforço de execução de despesas postergadas maior que em outros anos ou que o valor inscrito do ano anterior foi baixo. Ambas situações refletem uma eficiência maior na gestão desse tipo de recurso. Deste modo, pode-se inferir que ele executou duas vezes o valor de toda a despesa inscrita em RPNP mais 40% desse valor nas despesas reinscritas.

Outra federal que se destacou foi a UNIFAP. No exercício de 2017, essa universidade conseguiu executar apenas 41% das despesas inscritas em RPNP, a taxa mais baixa da região no período. No entanto, no exercício de 2018 ela executou cerca de três vezes mais que suas despesas em RPNP.

Gráfico 20 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Nordeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A região Nordeste não apresentou taxas expressivas como a da região Norte, no entanto, algumas federais se sobressaíram sobre as demais de sua região.

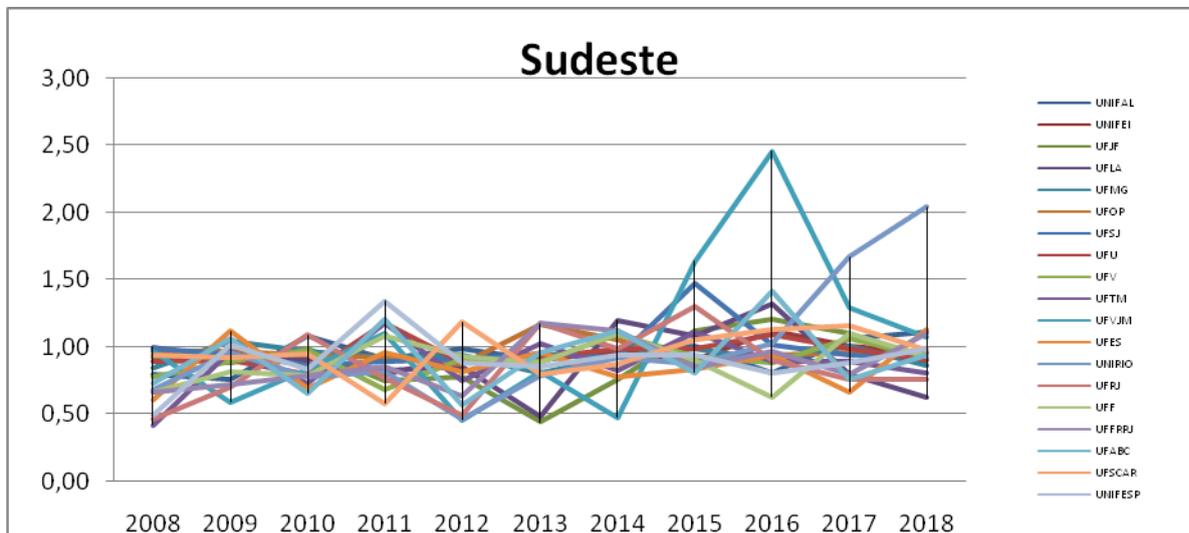
Novamente, a UNILAB, UFCA, UFOB e UFSB apresentam valores nulos em anos em que não haviam restos a pagar, pois sua criação foi dentro do período analisado. Dentre essas, cabe destacar a UFCA, a qual executou 38% de suas despesas inscritas em RPNP no ano de 2015. Valor muito abaixo de suas respectivas, como pode-se observar, esta federal no exercício de 2015 se apresenta na parte inferior do gráfico abaixo das demais.

Diferentemente da anterior, a UNILAB apresentou execuções acima de suas inscrições nos exercícios de 2015 e 2017, em 57% e 74% respectivamente se colocando em uma posição de destaque entre as demais. Outra que obteve uma máxima relevante no gráfico foi a UFRB, a qual executou 41% a mais do que o montante inscrito no período no ano de 2013.

As demais universidades apresentaram um comportamento mais linear nesse período

estudado, sem grandes distorções.

Gráfico 21 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Sudeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

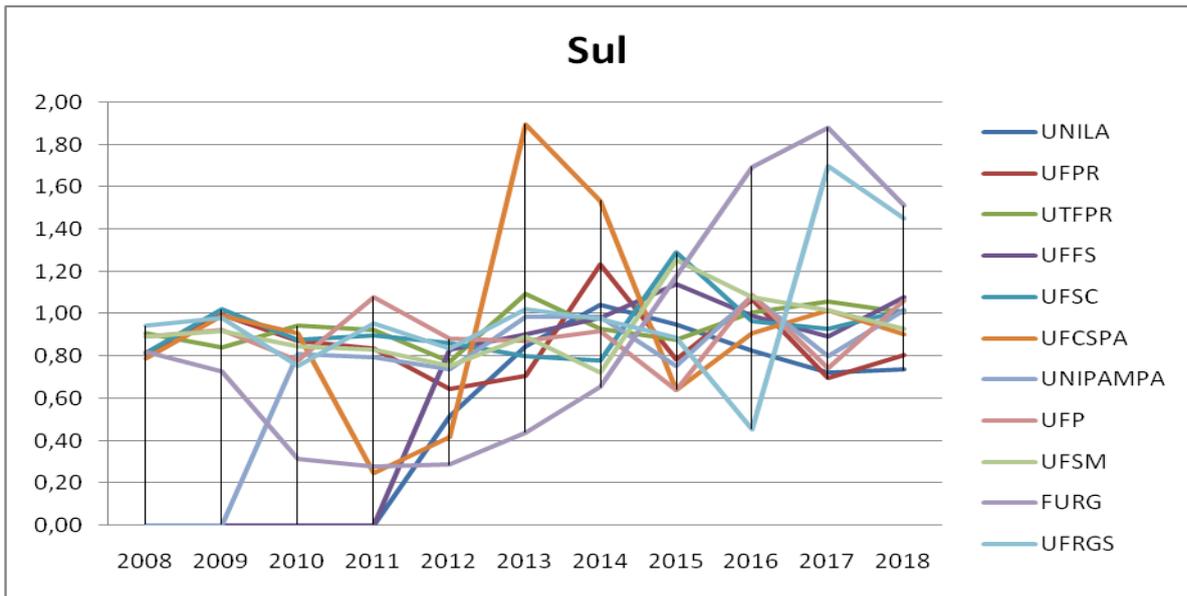
Como pode-se observar pelo gráfico, as federais da região Sudeste apresentam, em geral, uma certa uniformidade nos seus valores pagos.

Contudo, há exceções tanto para máxima quanto para mínima. A UFVJM foi mais volátil que as demais, pois apresentou mínimas em 2012 e 2014 de 46% e 47% de execução dos valores inscritos e máximas de 64% e 145% de execução a mais do que os valores inscritos nos exercícios de 2015 e 2016.

Outra capaz de mencionar é a UNIRIO. Essa federal apresentou volumes crescentes de execução das despesas, chegando a pagar o dobro do volume inscrito no exercício de 2018. Essa taxa pode indicar uma preocupação do gestor na execução das despesas em RPNP no ano.

Interessante notar que, apesar de algumas exceções, na média, os gestores da região apresentaram resultados semelhantes de taxa de pagamento. Talvez por não apresentar nenhuma universidade nova, o histórico de gestão de pagamento seja mais parecido uma das outras, não apresentando grandes discrepâncias.

Gráfico 22 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Sul - Valores de 2008 a 2018

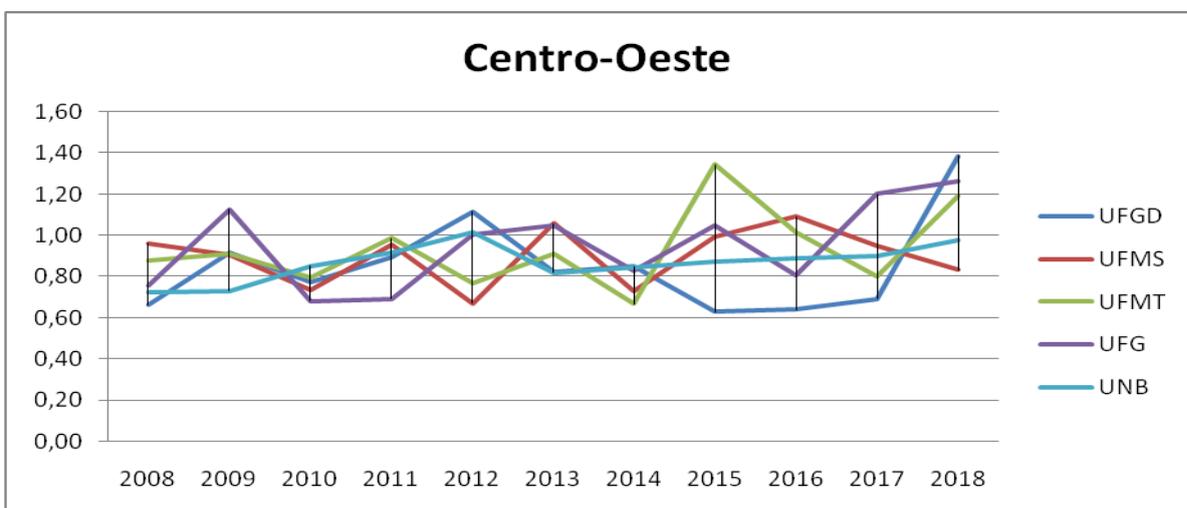


Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

Diferentemente da região anterior, a região Sul não apresenta uma certa consistência em seus valores. Para ilustrar essa não linearidade, a FURG apresentou mínimas de 28% e 29% de execução dos valores inscritos nos anos de 2011 e 2012 a máximas de 170% e 188% de execução das despesas inscritas nos anos de 2016 e 2017.

A UFCSPA também demonstrou essa propriedade ao apresentar mínimas de cerca de 25% de execução no ano de 2011 e máximas de 189% e 153% nos anos de 2013 e 2014.

Gráfico 23 - RPNP pagos por Restos a Pagar Não processados Inscritos - Região Centro-Oeste - Valores de 2008 a 2018



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional, Tesouro Gerencial, 2019. Elaboração Própria

A região Centro-Oeste apresenta certa linearidade em suas taxas de pagamento. Cabe destacar apenas a UFMT e a UFGD que apresentaram máximas de 134% e 138% nos anos de 2015 e 2018 respectivamente.

## 5 PROPOSIÇÃO DE INDICADOR DE EFICIÊNCIA

Em uma pesquisa anterior, Santos (2010) propôs um indicador com o objetivo de avaliar a eficácia da atuação do ordenador de despesa no cumprimento do orçamento, por exercício financeiro, com base nos valores inscritos em Restos a Pagar não Processados. Conforme o autor, esse indicador deve levar em conta os aspectos que minimizam o gerenciamento que o gestor tem sobre o orçamento recebido a sua unidade, uma vez que se verificou haver uma grande interferência e correlação entre as liberações de recursos e os montantes inscritos em RPNP.

Assim, em seu trabalho, o autor aborda com ênfase em seu cálculo a questão de liberação de recurso orçamentário. A fórmula de apuração do indicador de desempenho do autor é a seguinte:

$$\text{Onde:} \quad \text{NPm} = 1 - \left( \frac{\text{RPNPm}}{\text{RLm}} \right)$$

RPNP $m$  – Restos a Pagar Não Processados Ajustados até o Mês-Base

RL $m$  – Valor dos Recursos Orçamentários Liberados até o Mês-Base

$m$  – Mês-Base para a apuração do indicador.

Considerando também que:  $\text{RLm} = \text{CDm} + \text{CEm} + \text{CPEm}$

CD $m$  – Saldo da Conta Crédito Disponível (292110000) no mês-base

CE $m$  – Saldo da Conta Crédito Utilizado (292130000) no mês-base

CPE $m$  – Saldo da Conta Crédito Pré-Empenhado Líquido (292120500) no mês-base

$$\text{RPNPm} = \text{RPNP}_{12} - (\text{RL}_{12} - \text{RLm})$$

RPNP $_{12}$  – Valores inscritos em Restos a Pagar não Processados ao final do exercício financeiro

RL $_{12}$  – Recursos liberados até o final do exercício financeiro

RL $m$  – Recursos liberados até o mês-base

Como podemos perceber por meio da fórmula elaborada pelo autor, buscou-se apurar o desempenho dos gestores em relação ao período em que foi liberado os recursos. No estudo foi utilizado os períodos de dois, três e quatro trimestres. O resultado foi de que existe influência na liberação de recursos tanto no terceiro trimestre quanto no quarto trimestre sobre a inscrição em RPNP, pois o nível de desempenho é menor nos últimos dois períodos. Esse resultado reforçou a correlação feita anteriormente que também repercutiu nessa influência do tempo das liberações de orçamento com as postergações das despesas.

No entanto, Santos não considerou em seu índice outras questões pertinentes ao RPNP, que são, de todo modo, gerenciáveis, como as questões de reinscrição, pagamento e cancelamento dos RPNP. Além de que, considerando as propostas do MP no Guia Metodológico - Indicadores de Programas, os dados propostos pelo autor não são de fácil obtenção, tendo em vista que alguns dados, como os de "RLm", necessitam de certo conhecimento contábil para acessá-los.

Como proposta dessa pesquisa e buscando uma nova abordagem em relação a proposta de Santos, um indicador também deve levar em consideração, conforme trabalho de Cavalcanti (2018), as razões que levam a inscrição das despesas em RPNP. Segundo este autor, as principais causas são a postergação de pagamentos com o objetivo de atingir a meta de resultado primário, a política de contingenciamento de despesas ao longo do ano e a liberação de limites orçamentários apenas nos últimos meses. Desse modo, conforme as palavras do autor, "ainda que o contingenciamento e a liberação tardia de limites não configurem um motivo direto para o gestor que realiza a execução orçamentária e financeira, eles (Governo) condicionam sua atuação".

Nesse contexto, a execução do orçamento ficaria, mesmo com a melhor atuação do gestor, para o próximo exercício. Assim, não se pode considerar apenas a medida de despesas inscritas em RPNP como parâmetro para medir a eficiência na utilização desses recursos. A utilização deve ser medida também pela taxa de execução dessas despesas e, se for o caso, as taxas de cancelamento e reinscrição, que são as etapas onde o gestor possui maior grau de atuação. Reforçando que os atos de inscrição, reinscrição e cancelamento, conforme evidenciado em análises anteriores, são ações, em uma visão geral, de ineficiência.

Dessa forma, a fórmula proposta neste estudo tem por base o conceito de *float* (flutuação) dos restos a pagar. Esse montante seria nada mais do que o montante das despesas que foram postergadas de um exercício para o outro (Silva, Cândido Júnior e Gerardo, 2008).

Esses autores afirmam que o crescimento do uso do *float* influencia na sustentabilidade da dívida pública, desorganiza a execução dos programas do governo e reordena as prioridades, afetando a qualidade dos gastos públicos. O valor é obtido pela diferença entre o valor das despesas inscritas em restos a pagar no final do ano e o montante dos restos a pagar pagos no exercício financeiro (Fernandes apud Silva, Cândido Júnior e Gerardo, 2008).

Diferentemente do cálculo de *float* proposto por Silva, Cândido e Gerardo, será utilizado o cálculo proposto por Fernandes para o intento da elaboração do indicador de eficiência. No entanto, é importante a adição do componente de cancelamento dos RPNP, pois, "o cancelamento dos restos a pagar pode ser entendido como um contingenciamento adicional que a despesa sofre no ano posterior ao do seu empenho" (Silva, Cândido Júnior e Gerardo, 2008). Assim, pode-se entender que o cancelamento das despesas é um fator que indica uma ineficiência adicional àquela já apresentada. Além disso, devemos incorporar também o componente de reinscrição das despesas em RPNP, que são, nada menos, as despesas que não foram executadas em anos posteriores e que serão novamente transferidas para o exercício seguinte.

Diante desses fatores, propõe-se um indicador de eficiência composto por esse *float*, conforme cálculo abaixo:

$$IEa = \frac{Float + RPNPcancelados}{Orç. Aut. Ano} \times (-1)$$

*Float* = Despesas Inscritas em RPNP + RPNP Reinscritos - RPNP pagos

RPNP inscritos = Despesas inscritas em restos a pagar não processados no ano

RPNP cancelados = cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar não processados no ano

Orç. Aut. Ano = Orçamento autorizado do ano

Algumas proposições devem ser observadas na formulação desse indicador. Primeiro, o valor do *float* pode ser positivo ou negativo, dependendo da execução das despesas do ano e dos valores inscritos e reinscritos. Se ocorrer de as despesas inscritas e reinscritas serem maiores que o valor pago no ano, o valor será positivo. Se ocorrer o contrário, quando houver mais pagamentos do que as despesas inscritas no ano, o valor será negativo.

Segundo, a multiplicação ao final do cálculo seria apenas para manter os valores do indicador mais condizentes e com uma interpretação mais fácil, pois, assim, quanto maior que

zero, melhor o desempenho do gestor e quanto menor que zero pior, conforme classificação proposta na tabela abaixo:

Quadro 2 - Valores e Classificação do Indicador de Desempenho

<b>Valor do Indicador</b>	<b>Classificação</b>
$\geq 1$	Excelente
$> 0$	Bom
$< 0$	Ruim
$\leq 1$	Péssimo

Fonte: Elaboração Própria

Terceiro, podem existir situações em que o fundo ou o órgão não possui mais orçamento autorizado no exercício, mas possui montante em RPNP. Deste modo, a utilização do indicador se tornaria prejudicada, pois ela possui a finalidade de calcular a eficiência no ano. No entanto, para medir, pelo menos, se o montante de RPNP diminuiu ou aumentou de forma eficiente, pode-se utilizar a fórmula com o denominador igual a um. Assim, teria uma visão limitada se o gestor conseguiu pagar mais ou menos do que cancelar, inscrever e reinscrever as despesas em RPNP e não se utilizaria a classificação do Quadro 2.

A interpretação do indicador seria que quando maior ou igual a um, o gestor conseguiu executar (pagar) mais ou tanto do que cancelou de RPNP e do que inscreveu, sendo ainda maior do que o orçamento proposto para o ano, ou seja, faz com que a "herança" das despesas inscritas em RPNP seja menor para os próximos exercícios. Sendo apenas maior que zero e menor do que um, ainda sim o gestor conseguiu executar mais do que ele inscreveu em RPNP no ano e do que cancelou, isso mostra que, mesmo sendo em exercício diferente, o gestor conseguiu cumprir o que fora planejado e deixaria menos despesas para o próximo ano. Do outro lado, sendo o valor do indicador menor que zero, infere-se que o valor inscrito em RPNP e o valor cancelado foi maior que o valor que o gestor conseguiu executar, assim, existe um passivo maior a ser transferido para o exercício seguinte, no entanto, menor do que o orçamento autorizado. E, por fim, sendo o indicador menor ou igual a um, infere-se que serão transferidos para o exercício seguinte um volume de despesas maior ou pelo menos igual ao que foi previamente orçado no exercício.

A classificação em excelente pode ser algo de difícil alcance, pois não são muitos os órgãos que possuem um valor em RPNP maior do que seu próprio orçamento. Apesar de

nenhuma das universidades federais apresentarem esta situação, alguns fundos e órgãos no governo federal apresentam essa conjuntura alarmante.

Aplicando-se esse indicador no âmbito federal, ou seja, nos órgãos e fundos federais, a fim de comparação e visualização com parte dos resultados alcançados por Santos (2010), dos 573 fundos e órgãos analisados mais de 80% deles apresentaram classificação como ruim. Sendo que apenas 0,3% deles apresentaram resultados excelentes e 2,3% resultados péssimos e o restante (15,9%) foram de resultados considerados bons. Apenas nessa verificação, pode-se observar a diferença entre o maior quantitativo de classificação ruim com a do resultado do trabalho comparado, sendo que neste o maior quantitativo foi de resultados bons (49%).

Finalmente, considerando a proposta do trabalho, a tabela abaixo apresenta a aplicação do indicador de desempenho em todas as IFES constante da amostra, bem como, para facilitar a visualização, a indicação por cor, sendo vermelho para valores negativos e verde para valores positivos:

Tabela 3 - Nível de desempenho das Unidades Orçamentárias

<b>Norte</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
UNIR	- 0,10	- 0,28	- 0,32	0,00	- 0,28	- 0,16	- 0,23	- 0,21	- 0,25	- 0,09	- 0,17
UFAC	- 0,21	- 0,31	- 0,21	- 0,18	- 0,16	- 0,14	- 0,06	- 0,13	- 0,26	- 0,22	- 0,52
UFAM	- 0,32	- 0,05	- 0,13	- 0,17	- 0,15	- 0,10	- 0,11	- 0,12	- 0,32	0,03	- 0,18
UFRR	- 0,29	- 0,24	- 0,32	- 0,21	- 0,36	0,08	- 0,16	- 0,05	- 0,15	- 0,20	- 0,30
UFOPA	-	-	- 0,46	- 0,73	- 0,08	- 0,24	- 0,20	- 0,40	- 0,49	- 0,23	- 0,41
UFPA	- 0,05	- 0,27	- 0,01	- 0,25	- 0,10	- 0,13	- 0,01	- 0,00	- 0,11	- 0,14	- 0,06
UNIFESSPA	-	-	-	-	-	-	- 0,46	0,07	- 0,05	0,08	0,05
UFRA	- 0,31	- 0,04	- 0,09	- 0,32	- 0,08	- 0,25	0,16	- 0,15	- 0,30	- 0,21	- 0,33
UNIFAP	0,09	0,00	- 0,36	- 0,43	- 0,26	- 0,39	- 0,18	- 0,27	- 0,78	0,43	- 1,01
UFT	- 0,19	- 0,31	- 0,22	- 0,19	- 0,09	- 0,12	0,11	- 0,14	- 0,36	- 0,06	0,00
<b>Nordeste</b>											
UFMA	0,08	- 0,29	- 0,34	- 0,20	- 0,01	- 0,18	0,01	- 0,05	- 0,07	- 0,08	- 0,00
UFPI	- 0,31	- 0,18	0,12	- 0,16	0,01	- 0,18	- 0,13	- 0,13	- 0,29	- 0,21	- 0,13
UNILAB	-	-	-	- 0,28	- 0,40	- 0,39	0,12	- 0,80	- 0,10	- 0,31	- 0,28
UFCA	-	-	-	-	-	-	- 0,52	- 0,15	- 0,25	- 0,19	- 0,10
UFC	- 0,14	- 0,19	- 0,16	- 0,15	- 0,14	- 0,17	- 0,15	- 0,17	- 0,32	- 0,19	- 0,15
UFRN	0,01	- 0,18	- 0,19	- 0,08	- 0,07	- 0,13	- 0,01	- 0,02	- 0,15	- 0,08	- 0,08
UFERSA	- 0,60	- 0,25	- 0,25	- 0,10	- 0,20	- 0,32	0,02	- 0,15	- 0,29	0,06	- 0,32
UFPB	- 0,09	- 0,26	- 0,14	- 0,22	- 0,20	- 0,23	- 0,12	- 0,33	- 0,38	- 0,42	- 0,54
UFCG	- 0,10	- 0,11	- 0,22	- 0,21	- 0,09	- 0,08	- 0,08	- 0,11	- 0,15	- 0,01	- 0,13
UNIVASF	0,01	- 0,11	- 0,17	- 0,27	0,02	- 0,27	0,07	- 0,13	- 0,19	- 0,03	0,12
UFPE	- 0,11	- 0,25	- 0,10	- 0,28	- 0,17	- 0,11	- 0,01	- 0,01	- 0,20	- 0,08	0,01
UFRPE	- 0,16	- 0,28	- 0,16	- 0,36	- 0,21	- 0,31	- 0,14	- 0,24	- 0,23	- 0,15	- 0,05
UFAL	0,07	- 0,22	- 0,09	- 0,25	- 0,13	- 0,30	0,02	- 0,12	- 0,12	- 0,11	- 0,06
UFS	0,05	- 0,25	- 0,32	- 0,10	- 0,17	0,07	- 0,06	- 0,07	- 0,24	- 0,05	- 0,07
UFBA	- 0,10	- 0,18	- 0,24	- 0,18	- 0,17	- 0,06	- 0,01	- 0,14	- 0,11	- 0,10	- 0,05
UFOB	-	-	-	-	-	-	- 0,33	- 0,08	- 0,02	0,04	0,08

UFRB	- 0,19	- 0,21	- 0,32	- 0,23	- 0,11	- 0,37	0,04	- 0,16	- 0,36	- 0,17	- 0,24
UFSB	-	-	-	-	-	-	- 0,23	- 0,09	- 0,09	- 0,32	0,43
<b>Sudeste</b>											
UNIFAL	- 0,23	- 0,14	- 0,17	0,08	- 0,06	- 0,27	0,16	0,01	- 0,05	0,02	- 0,03
UNIFEI	- 0,19	- 0,14	- 0,23	- 0,25	- 0,18	- 0,04	- 0,12	0,12	- 0,03	- 0,03	- 0,15
UFJF	- 0,19	- 0,16	- 0,14	- 0,06	- 0,36	- 0,16	- 0,27	- 0,38	- 0,66	- 0,56	- 0,49
UFLA	0,04	- 0,13	- 0,26	- 0,22	- 0,39	- 0,16	- 0,39	- 0,03	- 0,26	- 0,28	- 0,18
UFMG	- 0,09	- 0,05	- 0,11	0,09	- 0,17	- 0,04	0,08	- 0,06	- 0,08	- 0,05	- 0,03
UFOP	- 0,09	- 0,02	- 0,01	- 0,24	0,17	- 0,02	0,04	- 0,05	- 0,08	0,01	0,02
UFSJ	- 0,19	- 0,24	- 0,15	- 0,11	- 0,10	- 0,19	0,13	- 0,14	- 0,07	- 0,06	- 0,29
UFU	- 0,15	- 0,22	- 0,08	- 0,01	- 0,09	- 0,03	0,08	- 0,00	- 0,08	- 0,02	- 0,08
UFV	- 0,20	- 0,17	- 0,09	- 0,01	- 0,15	- 0,16	0,04	0,01	- 0,07	- 0,01	- 0,01
UFTM	- 0,15	- 0,28	- 0,11	- 0,32	- 0,12	- 0,05	0,02	- 0,09	- 0,19	- 0,00	- 0,04
UFVJM	- 0,06	- 0,57	0,31	- 0,50	- 0,20	- 0,82	- 0,07	- 0,30	- 0,34	- 0,22	- 0,16
UFES	- 0,15	- 0,15	- 0,00	- 0,16	- 0,06	- 0,04	0,01	- 0,09	- 0,03	- 0,01	- 0,36
UNIRIO	- 0,11	- 0,18	- 0,26	- 0,24	- 0,22	- 0,11	- 0,33	- 0,24	- 0,29	- 0,24	- 0,02
UFRJ	- 0,02	- 0,09	- 0,04	- 0,17	- 0,09	- 0,05	0,06	- 0,06	- 0,00	- 0,03	- 0,03
UFF	- 0,15	- 0,27	- 0,03	- 0,16	- 0,11	- 0,00	0,10	- 0,06	- 0,02	- 0,07	- 0,00
UFFRRJ	- 0,17	- 0,24	- 0,16	- 0,25	- 0,12	- 0,11	- 0,14	- 0,07	- 0,17	- 0,04	- 0,17
UFABC	0,11	- 0,53	0,10	- 0,77	- 0,30	- 0,22	- 0,37	0,29	- 0,28	- 0,10	- 0,21
UFSCAR	0,09	- 0,17	- 0,29	- 0,20	- 0,09	- 0,28	0,08	- 0,02	- 0,09	- 0,06	- 0,08
UNIFESP	- 0,01	- 0,21	0,03	- 0,20	0,03	- 0,03	0,02	- 0,12	- 0,04	- 0,08	0,05
<b>Sul</b>											
UNILA	-	-	-	- 0,77	- 0,21	0,03	- 0,60	- 0,59	- 0,71	- 0,68	- 0,83
UFPR	0,02	- 0,12	- 0,09	- 0,16	- 0,11	- 0,02	- 0,08	- 0,11	- 0,13	- 0,11	- 0,12
UTFPR	- 0,18	- 0,33	- 0,10	- 0,20	- 0,04	- 0,31	- 0,01	- 0,01	- 0,16	- 0,08	- 0,12
UFFS	-	-	-	- 0,70	0,02	- 0,18	0,14	- 0,09	- 0,19	0,01	- 0,17
UFSC	- 0,07	- 0,25	- 0,23	0,02	- 0,03	- 0,15	- 0,05	- 0,15	- 0,08	- 0,01	0,02
UFCSPA	- 0,22	- 0,15	- 0,34	- 0,49	- 0,24	- 0,31	- 0,03	- 0,27	- 0,09	- 0,16	- 0,22
UNIPAMPA	-	- 0,38	- 0,39	- 0,40	- 0,05	- 0,18	- 0,31	0,12	- 0,36	- 0,17	- 0,01
UFP	- 0,07	- 0,12	0,02	- 0,10	- 0,05	- 0,15	- 0,01	- 0,05	- 0,08	- 0,08	- 0,12
UFSM	- 0,04	- 0,18	- 0,06	- 0,23	- 0,19	- 0,12	- 0,04	- 0,15	- 0,18	- 0,07	0,01
FURG	- 0,21	- 0,51	- 0,41	- 0,75	- 0,67	- 2,17	- 0,44	- 0,32	- 0,33	- 0,25	- 0,03
UFRGS	- 0,06	- 0,08	- 0,09	- 0,14	- 0,05	- 0,04	0,00	- 0,02	- 0,03	- 0,09	0,01
<b>Centro-Oeste</b>											
UFGD	- 0,00	- 0,54	- 0,13	- 0,13	- 0,23	- 0,29	- 0,15	- 0,27	- 0,58	- 0,45	- 0,36
UFMS	- 0,06	- 0,21	- 0,06	- 0,15	- 0,07	- 0,25	- 0,02	- 0,10	- 0,06	- 0,08	- 0,12
UFMT	- 0,00	- 0,25	- 0,07	- 0,17	- 0,11	- 0,13	- 0,04	- 0,11	- 0,12	0,04	- 0,09
UFG	0,02	- 0,28	- 0,11	- 0,25	- 0,11	- 0,19	- 0,02	- 0,09	- 0,14	- 0,06	- 0,11
UNB	- 0,12	- 0,24	- 0,05	- 0,08	- 0,00	- 0,11	- 0,01	- 0,06	- 0,21	0,07	- 0,13

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaboração Própria

Os resultados dos desempenhos comprovam, em geral, a não 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. Cabe mencionar que os valores em zero são valores aproximados, deste modo podem ser tanto negativos quanto positivos, dependendo da aproximação realizada pelo *software*.

Contudo, é bem visto que algumas federais conseguem obter um resultado favorável, apesar de baixo, no quesito de conseguir executar mais despesas inscritas em RPNP do que inscreveu e cancelou. Isso pode significar uma preocupação na gestão dessas universidades na redução de seus passivos para os próximos exercícios e no planejamento de suas despesas.

A UNIFAP e a FURG apresentaram resultados avaliados como péssimos nos exercícios de 2018 e 2013 nesta ordem. A UNIFAP apontou um *float* elevado nesse exercício demonstrando, apesar dos esforços na execução das despesas, um volume elevado de despesas postergadas. Essa situação mais os cancelamentos realizados resultaram em um índice ruim de eficiência.

Situação semelhante ao caso da FURG. Entretanto, neste caso, o agravamento foi causado pelo significativo montante de despesas de RPNP canceladas no período, como evidenciado no Gráfico 16.

O exercício de 2014 foi o ano em que mais IFES apresentaram um resultado positivo em relação a esse indicador proposto. No total de 63 federais, 22 apresentaram resultado positivo. Este resultado pode refletir a baixa dos RPNP inscritos do exercício de 2015, apresentado anteriormente no Gráfico 2.

Cabe ressaltar que as IFES mais novas, em geral, não apresentaram resultados melhores do que as mais antigas. Sendo que a universidade que mais obteve resultados positivos foi a UNIFAL, cinco vezes no período analisado.

Outro ponto a destacar seria que, apesar de anteriormente ter verificado a relação de pagamento, cancelamento e inscrição dos RPNP, as universidades que obtiveram resultado favorável nessas análises não necessariamente lograram bons valores em seus indicadores. Esse resultado infere que as ações isoladas de cancelamento, pagamento e inscrição não conferem bons resultados, mas sim a interação de todos esses fatores conjuntamente.

O resultado apresentado pelas federais é condizente com as pesquisas que tratam que o aumento das inscrições de restos a pagar foi uma medida de "contabilidade criativa" para diminuir temporariamente as despesas públicas e, assim, permitir o alcance de um superávit primário (Augustinho, Oliveira e Lima, 2016). Pesquisas apresentadas também por Gerardo (2010) e Silva, Cândido e Gerardo (2008).

Esse resultado do indicador também confere relação com os resultados de Filho *et al.* (2015). Sua conclusão foi de que as inscrições de RPNP apresentam indícios de má aplicação de recursos públicos no tocante às despesas de transferências voluntárias no período de 2003 a 2013. Cabe ressaltar que estas são despesas consideradas gerenciáveis.

Desse modo, essa crescente soma de restos a pagar, conforme apontado por Silva, Cândido e Gerardo (2007), "influencia na sustentabilidade da dívida pública no médio e no longo prazo, desorganiza a execução dos programas do governo e reordena prioridades, afetando diretamente a qualidade dos gastos públicos".

### 5.1 *Relação entre o indicador e os valores de RPNP a pagar*

Conforme resultados apresentados pela utilização do índice de eficiência proposto por este trabalho, em geral, houve a ineficiência na utilização dos recursos em restos a pagar não processados. Em teoria, com este resultado pode-se depreender que o montante dessa rubrica tende a se elevar ao longo do tempo.

Dessa forma, para fins de confirmação dessa hipótese, procurou-se utilizar a Correlação de Pearson entre os resultados do indicador de eficiência e nas contas de Restos a Pagar não Processados a Pagar, isto é, o montante que resta ao final do período que não foi realizado. Entretanto, tendo em vista os variados portes das universidades federais, utilizou-se o valor relativo dessa conta em relação ao seu orçamento autorizado do período.

A análise de correlação mostra o grau/intensidade de relacionamento entre variáveis de uma amostra, podendo variar entre + 1 e - 1 (Gujarati, 2000). Quanto mais próximo de 1, maior será o grau de relação entre as variáveis, e quanto mais próximo de 0, menor será a relação entre elas. Os sinais de positivo ou negativo indicam se a relação se dá direta ou inversamente proporcional.

Logo, as variáveis analisadas foram os resultados dos índices de eficiência de cada universidade nos anos de 2008 a 2018 com a razão do montante de RPNP a pagar com seu orçamento autorizado dos períodos.

O coeficiente de correlação de Pearson (r) é obtido da seguinte forma (Anderson; Sweeney e Willians, 2008):

$$r_{x,y} = \frac{S_{x,y}}{S_x S_y}, \text{ onde:}$$

$$S_{xy} = \frac{\sum(x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{n-1}, S_x = \sqrt{\frac{\sum(x_i - \bar{x})^2}{n-1}} \text{ e } S_y = \sqrt{\frac{\sum(y_i - \bar{y})^2}{n-1}}$$

Em que:

$r_{x,y}$ : Coeficiente de correlação de Pearson da amostra;

$S_x$ : Desvio-padrão da amostra x;

$S_{x,y}$ : Covariância da amostra;

$S_y$ : Desvio-padrão da amostra de  $y$

$x$ : valor do indicador de eficiência IE;

$$y: \frac{\text{RPNP a Pagar}}{\text{Orçamento Autorizado}}$$

Fonte: Anderson, Sweeney e Willians (2008), com adaptações

O resultado apurado do Coeficiente de Correlação de Pearson entre as variáveis apresentadas são apresentados na Tabela 4:

Tabela 4 - Coeficiente de Correlação de Pearson entre o Indicador de Eficiência e os valores de RPNP a pagar

<b>Exercício</b>	<b>Coeficiente de Correlação de Pearson</b>
2008	-0,25441
2009	-0,69571
2010	-0,55036
2011	-0,68675
2012	-0,64075
2013	-0,50424
2014	-0,56607
2015	-0,65801
2016	-0,77872
2017	-0,63327

Fonte: Elaboração própria

Observado os resultados apresentados na Tabela 4, era de se esperar que eles seriam inversamente proporcionais devido a própria interpretação do indicador de eficiência. Isto é, ao ser negativo, os órgãos deixaram saldos de despesas a serem executados para o próximo exercício, foram ineficientes. Assim, quanto menor o indicador, maior o valor em RPNP a pagar. Em geral, com uma correlação moderada a forte, os resultados mostraram que o indicador possui relação com os saldos a pagar em RPNP das universidades.

Reforça-se a idéia de que ao ser mais eficiente na utilização dos restos a pagar não processados, menor será a dívida a ser paga nos exercícios seguintes. Entretanto, como se pode perceber, o exercício de 2008 apresentou uma correlação fraca ao contrário das demais, se destacando entre os anos analisados.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal analisar e avaliar a eficiência da gestão orçamentária por meio dos restos a pagar não processados nas Instituições Federais de Ensino

Superior - IFES no período de 2008 a 2018.

Em busca de atingir esse objetivo, foram analisadas as contas das 63 universidades federais referentes a dotação autorizada, inscrição, reinscrição, pagamento e cancelamento das despesas de restos a pagar não processados. Para essas análises foi utilizada a idéia de orçamento gerenciável, ou seja, a parte do orçamento em que o gestor teria maior grau de discricionariedade e atuação. Deste modo, foram utilizados os grupos de natureza da despesa de outras despesas correntes, investimentos e inversões financeiras.

A análise partiu da verificação em valores absolutos e relativos das contas de despesas inscritas em RPNP em relação ao valor da dotação autorizada e das despesas em RPNP canceladas e RPNP inscritos em relação ao valor de RPNP pagos.

Primeiramente, a análise da evolução do montante das despesas em RPNP apresentou um grande crescimento ao longo dos anos de 2008 a 2013, no entanto, a partir de 2014 houve uma queda, sendo que no ano de 2015 ocorreu um pico de baixa dentre o restante dos anos. Uma das causas para esse período de elevação das inscrições pode ter sido a influência do REUNI no orçamento e nas despesas das universidades.

Regionalmente, no período analisado, a região Sudeste é a que mais apresenta despesas em RPNP em valores absolutos. Entretanto, em valores relativos a região Norte lidera com valores de 27% seu orçamento comprometido com as despesas de outros exercícios. Em contraponto, a região que menos inscreveu em RPNP proporcionalmente ao seu orçamento foi a região Centro-Oeste com 18%.

Observando cada uma das universidades, em valores relativos ao seu orçamento autorizado, no acumulado do período, a UFABC apresentou maior montante entre as IFES analisadas, chegando a aproximadamente 51% do seu orçamento autorizado inscrito em RPNP. Entre as que menos inscreveram foram a UFRJ (8,8%) e UFRGS (12,5%).

Em relação ao cancelamento das despesas, a FURG foi a que mais cancelou, 31,6% das despesas em RPNP foram canceladas. Valor muito superior à média das universidades (7,6%). As que menos cancelaram, isto é, as que mais executaram seu orçamento paralelo foram as UNIFESSPA com 0,3%, UFSB com 0,7% e UFJF com 1,0%.

No tocante ao pagamento das despesas inscritas, logicamente, as UNIFESSPA (96,9%) e a UFOP (95,7%) foram as universidades que mais realizaram pagamentos. Por conseguinte, as federais que menos pagaram foram a FURG com 63,5% e a UFPB com 67,7%.

Por fim, procurou-se utilizar das informações de inscrição, pagamento e cancelamento

para proposição de um indicador de eficiência na gestão dos restos a pagar não processados. Esse indicador utilizou-se como base o *float* de restos a pagar não processados. Este montante consiste na diferença entre o valor das despesas inscritas em restos a pagar no final do ano e o total dos restos a pagar pagos no exercício financeiro, este resultante representa o valor de despesas que foi postergado de um ano para o outro.

Empregando esse indicador nas rubricas das universidades analisadas ao longo do período de 2008 a 2018, observou-se que, em geral, existe uma ineficiência na utilização dos recursos em 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.

Esse resultado foi reforçado pela utilização da Correlação de Pearson entre os índices de eficiência das universidades e a relação entre o montante de RPNP a pagar e o seu orçamento autorizado. Em geral, com uma correlação moderada a forte, os resultados mostraram que o indicador possui relação com os saldos a pagar em RPNP das universidades federais. Entretanto, destaca-se que a relação é inversamente proporcional, ou seja, quanto menor o indicador, maior os valores em RPNP a pagar.

Essa situação de crescimento das contas em RPNP merece atenção, pois a utilização sem controle e planejamento pode afetar futuramente o andamento da máquina pública, por meio da perda da qualidade dos gastos, engessamento de orçamento, prejuízo na transparência dos gastos.

Para futura pesquisas aconselha-se ampliar a utilização desse indicador a outros órgãos ou esferas do governo, tendo em vista que a utilização dos RPNPs é presente em toda a administração pública.

Ressalta-se que a pesquisa não analisou a utilização dos restos a pagar em relação a legalidade da LRF, deste modo, sugere-se como objeto de futuras pesquisas a análise da utilização dessa ferramenta frente às limitações impostas pela legislação, verificando a sua legalidade e, por consequência, a atuação dos órgãos de controle. Conjuntamente, é bem visto analisar os possíveis impactos causados pelas mais recentes mudanças na legislação e se essas alterações foram benéficas ou não. Importante evidenciar também que a presente pesquisa não abordou medidas de melhorias em relação a utilização desse orçamento paralelo, assim, essa análise pode ser objeto de futuras pesquisas para melhorar a gestão desse tipo de recurso.

## 7 REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, F. L.; LOUREIRO, M. R. Finanças Públicas, democracia e accountability. In: ARVATE, Paulo Roberto; BIDERMAN, Ciro. **Economia do Setor Público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevir/Campus, 2004.
- ALVES, D. P. Carry-over: **A flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal**. Brasília: ESAF. Monografia premiada com menção honrosa no XVI Prêmio Tesouro Nacional – 2011. Economia e Contabilidade do Setor Público. Brasília (DF). Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2011\\_Tema\\_2\\_M](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/Premio2011_Tema_2_M). Acesso em: 10 de jul. 2019.
- ALVES, G. H. T. O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil. **Revista da Controladoria-Geral da União**, v. 7, n. 11, p. 128–154, 2015.
- AMARAL, N. C. Autonomia e financiamento das IFES: desafios e ações. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior (Campinas)**, v. 13, n. 3, p. 647–680, 2008.
- ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística aplicada à administração e economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.
- AQUINO, A. C. B. DE; AZEVEDO, R. R. DE. Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. **Revista de Administração Pública**, v. 51, n. 4, p. 580–595, 2017a.
- AUGUSTINHO, S. M.; OLIVEIRA, A. G. DE; LIMA, I. A. DE. A “Contabilidade Criativa” E a Inscrição De Restos a Pagar Como “Expediente” Para Alcançar O Superavit Primário. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 3, n. 4, p. 127, 2016.
- ARAGÃO, C. V. Burocracia, eficiência e modelos de gestão pública: um ensaio. **Revista do Serviço Público**, v. 48, n. 3, p. 104-132, set./dez. 1997
- BRASIL. Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007. Institui o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI. Brasília, 24 de abril 86 de 2007. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6096](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6096). Acesso em 10 ago. 2019.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 6.137, de 28 de junho de 2007. Dá nova redação ao caput do art. 1o do Decreto no 6.007, de 29 de dezembro de 2006, que prorroga a validade dos restos a pagar inscritos no exercício financeiro de 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6137.htm). Acesso em: 15 de jul. 2019.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 6.331, de 28 de dezembro de 2007. Prorroga a validade dos restos a pagar não-processados inscritos nos exercícios financeiros de 2005 e 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6331.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6331.htm). Acesso em: 15 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 6.625, de 31 de outubro de 2008. Dá nova redação ao caput do art. 1º do Decreto nº 6.331, de 28 de dezembro de 2007, que prorroga a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2005 e 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6625.htm). Acesso em: 16 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.057, de 29 de dezembro de 2009. Prorroga a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007 e 2008. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7057.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7057.htm). Acesso em: 16 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.418, de 31 de dezembro de 2010. Prorroga a validade dos restos a pagar não-processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/D7418.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/D7418.htm). Acesso em: 17 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 7.468, de 28 de abril de 2011. Mantém a validade dos restos a pagar não processados inscritos nos exercícios financeiros de 2007, 2008 e 2009 que especifica, altera o parágrafo único do art. 68 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7468.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7468.htm). Acesso em: 17 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 8.795, de 30 de junho de 2016. Dispõe sobre a realização, no exercício de 2016, de despesas inscritas em restos a pagar não processados e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8795.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8795.htm). Acesso em: 17 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.086, de 30 de junho de 2017. Dispõe sobre a realização, no exercício de 2017, de despesas inscritas em restos a pagar não processados e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D908.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D908.htm). Acesso em: 17 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.528, de 15 de outubro de 2018. Altera o Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018, que altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9528.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9528.htm). Acesso em: 17 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.896, de 27 de junho de 2019. Dispõe sobre a realização, no exercício de 2019, de despesas inscritas em restos a pagar não processados em 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Decreto/D9896.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Decreto/D9896.htm). Acesso em: 18 de jul. 2019

\_\_\_\_\_. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D2829.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2829.htm). Acesso em 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos

recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D93872.htm). Acesso em 8 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2018/decreto-9428-28-junho-2018-786914-norma-pe.html>. Acesso em: 15 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 10 jul. 2019

\_\_\_\_\_. Decreto Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 20 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências.. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc95.htm). Acesso em 10 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.029, de 15 de setembro de 2009. Dispõe sobre a criação da Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12029.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12029.htm). Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.085, de 5 de novembro de 2009. Dispõe sobre a criação da Universidade Federal do Oeste do Pará - UFOPA, por desmembramento da Universidade Federal do Pará - UFPA e da Universidade Federal Rural da Amazônia - UFRA, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L12085.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12085.htm). Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.824, de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a criação da Universidade Federal do Sul e Sudeste do Pará - UNIFESSPA, por desmembramento da Universidade Federal do Pará - UFPA, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12824.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12824.htm) Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.289, de 20 de julho de 2010. Dispõe sobre a criação da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira - UNILAB e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Lei/L12289.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12289.htm). Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.826, de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a criação da Universidade Federal do Cariri - UFCA, por desmembramento da Universidade Federal do Ceará - UFC, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12826.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12826.htm). Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei n.º 12.818 de 5 de junho de 2013. Dispõe sobre a criação da Universidade Federal do Sul da Bahia - UFESBA, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Lei/L12818.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12818.htm). Acesso em: 10 jul. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 17 de março de 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 10 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em 12 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Constituição Federal, de 05 de Outubro de 1988, Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 05 ago. 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Indicadores - Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública / Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Coordenação de Documentação e Informação – Brasília: MP, 2012. 64 p.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Manual Técnico de Orçamento - MTO 2019. 5ª ed. Brasília, 2019.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 8ª ed. Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios. Válido a partir do exercício de 2019. Brasília, 2018.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Portal SigaBrasil. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/sigabrazil>. Acesso em: 10 jul. 2019.

CAVALCANTI, V. R. DE A. **Motivos para Inscrição de Despesas em Restos a Pagar: Uma pesquisa empírica sobre a percepção de gestores públicos federais**. [s.l.] Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2018.

CHIAVENATO, I. **Empreendedorismo**: dando asas ao espírito empreendedor. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

COMITÊ DE DATAÇÃO DE CLICLOS ECONÔMICOS (Codace) . Rio de Janeiro: IBRE-FGV, ago. 2015. Disponível em: [https://portalibre.fgv.br/data/files/12/17/48/F4/978FE410F9AC5BD45C28C7A8/Comite%20de%20Datacao%20de%20Ciclos%20Economicos%20-%20Comunicado%20de%204\\_8\\_2015.pdf](https://portalibre.fgv.br/data/files/12/17/48/F4/978FE410F9AC5BD45C28C7A8/Comite%20de%20Datacao%20de%20Ciclos%20Economicos%20-%20Comunicado%20de%204_8_2015.pdf). Acesso em: 20 jul. 2019.

FILHO, R. C. G. *et al.* **A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias**. [s.l: s.n.]. v. 2016

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. *Sistemas de Indicadores*. São Paulo, 2016

GERARDO, J. C. **Receitas Atípicas e Restos a Pagar: implicações sobre o Resultado Primário do Governo Central**. [s.l.] XV Prêmio Tesouro Nacional, 2010.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 15. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

GUJARATI, D. N. **Econometria Básica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Makron Book, 2000.

HYNDMAN, N.; JONES, R.; PENDLEBURY, M. An exploratory study of annuality in the UK public sector: plus ça change, plus c'est la même chose? *Financial Accountability & Management*, v. 23, n. 2, p. 215-237, agosto de 2007. Disponível em: [https://www.victoria.ac.nz/sacl/research/seminars/documents2007/nh\\_200807.pdf](https://www.victoria.ac.nz/sacl/research/seminars/documents2007/nh_200807.pdf). Acesso em: 11 de jul. 2019.

JANNUZZI, P. D. M. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 56, n. 2, p. 137–160, 2005.

JULIÃO, C. D. M. **O uso de indicadores de desempenho: um estudo de caso sobre a aderência do modelo de gestão Todos por Pernambuco à Literatura**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Pernambuco. Recife, p. 122. 2014.

KATZ, D.; KAHN, R. L. **Psicologia social das organizações**. São Paulo: Atlas, 1987.

LIENERT, Ian; LJUNGMAN, Gosta. Carry-over of budget authority. *International Monetary Fund*, 2009. Disponível em: <https://blog-pfm.imf.org/files/carry-over-of-budget-authority.pdf>. Acesso em: 11 de Jul. 2019.

MARQUES DOS SANTOS, T.; SILVA RODRIGUES, M. DA. Restos a Pagar na Educação a Distância: orçamento paralelo ou fôlego para a política de EaD. **VX Congresso Brasileiro de Ensino Superior a Distância**, 2018.

MIHAIU, D. **Measuring Performance in the Public Sector: Between Necessity and Difficulty**. *Studies in Business and Economics*, 9(2), 40-50. Romania. 2014.

MELO, A. C. C. DE. **Indicadores de desempenho como instrumento de gestão das entidades do terceiro setor: um estudo das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público do Estado da Paraíba**. [s.l.] Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2008.

MENDES, M. J. Sistema orçamentário brasileiro. **Núcleo de Estudos e Pesquisas**, p. 47, 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional** – Atualizada com a Emenda constitucional n. 39/02. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

National Research Council. (2012). **Improving Measurement of Productivity in Higher Education**. Panel on Measuring Higher Education. Washington, DC: The National Academies Press.

NUNES, A.; OLIVEIRA, R. B.; BÉU, R. B. Orçamento-Programa No Contexto Da Gestão Pública. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental**, v. 19, n. 3, p. 424–432, 2015.

PEIXOTO, A. A. A.; PEIXOTO, A. G. Restos a Pagar - Um procedimento contábil legalmente instituído com severas implicações no equilíbrio orçamentário. **CIDESP - Congresso Internacional de Desempenho do Setor Público**, n. 2009, 2017.

PEÑA, C.R. **Um modelo de avaliação da eficiência da administração pública através do método análise envoltória de dados (DEA)**. RAC, Curitiba, v.12, n.1, p.83-106, jan/mar, 2008 PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, M. B. **Desempenho e Eficiência do gasto público: uma análise comparativa entre o Brasil e um conjunto de países da América Latina**. Texto para Discussão n. 1.368. Rio de Janeiro: Ipea, 2008.

ROCHA, A. L.; FERREIRA, L. O. G. A Eficiência no Governo Federal: O cancelamento das despesas inscritas em restos a pagar não processados de 2002 a 2013. **6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças**, p. 19, 2015.

SANTOS, A. M. e. **Análise da Distorção do Resultado Primário do Governo Federal quando apurado sob Regime de Caixa**. Monografia de Especialização em Orçamento e Finanças. Universidade de Brasília - UnB, Brasília, 2009. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/1634>. Acesso em: 26 de jul. de 2019.

SANTOS, E. M. **Restos a Pagar não processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos**. Brasília: ESAF. Monografia premiada no XV Prêmio Tesouro Nacional – 2010. Especialização em Contabilidade do Setor Público. Brasília (DF). Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio\\_TN/XV\\_premio/qualidade/qualidadeXVPTN/Tema\\_2\\_1.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio/Premio_TN/XV_premio/qualidade/qualidadeXVPTN/Tema_2_1.pdf). Acesso em: 10 de jun. 2019.

SILVA, A. M. A. da; CÂNDIDO JÚNIOR, J. O.; GERARDO, J. C. Restos a pagar: implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público. **Prêmio SOF de Monografias – 2007**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/ Secretaria de Orçamento Federal, 2008.

SIQUEIRA, J. S. **Eficiência das universidades públicas federais brasileiras: Um estudo com foco no projeto REUNI**. Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, PB, 2015.

TCU. **Acórdão TCU — plenário**. Relatório de Acompanhamento para análise da limitação de empenho e de movimentação financeira da União — Exercício de 2005. Processo 007.465/2005-0, 2006.

\_\_\_\_\_. **Glossário de Termos do Controle Externo (2012)**. Disponível em: [http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao\\_controle/normas\\_auditoria/Glossario\\_termos\\_ce.pdf](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/normas_auditoria/Glossario_termos_ce.pdf). Acesso em: 01 ago. 2019

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Técnica de auditoria**: indicadores de desempenho e mapa de produtos. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2000

UNIVERSIDADE FEDERAL DO OESTE DO PARÁ. Relatório de Gestão de 2012. Santarém, 2013. Disponível em: <http://www.ufopa.edu.br/media/file/site/proplan/documentos/2017/b1cdcfcba1b0655093c320056b60bd0f.pdf>. Acesso em: 04 de set. 2019.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE. Relatório de Gestão de 2013. Rio Grande, 2014. Disponível em: [https://acessoainformacao.furg.br/images/relatorios/relatorio\\_2013.pdf](https://acessoainformacao.furg.br/images/relatorios/relatorio_2013.pdf). Acesso em 01 de set. 2019.

VASCONCELOS, C. C. DE C. **Os Impactos Financeiros dos Restos a Pagar na Execução Orçamentária e Financeira das IFES da Região Centro-Oeste no Período de 2008 a 2016**. Dissertação de Mestrado em Administração Pública - Programa de Pós-Graduação em Administração Pública em Rede Nacional. Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2018.

VASCONCELLOS, L. **Economia da educação**. In: BIDERMAN, C.; ARVATE, P. R. (Org.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 16-34.

ZUCATTO, L. C. *et al.* Proposição de Indicadores de Desempenho na Gestão Pública. **Contexto**, v. 9, n. 16, p. 1–24, 2009.

## 8 APÊNDICE

### ANEXO I - Medidas de Restos a Pagar não processados

UG	RPNP/Dot.Atu.	Cancelado/RPNP	Pagos/RPNPinscri
26273	32,2%	31,6%	63,5%
26240	23,9%	16,9%	67,7%
26442	28,4%	15,8%	70,2%
26267	33,5%	4,3%	73,9%
26286	49,3%	8,1%	74,5%
26441	38,7%	11,7%	76,6%
26248	25,2%	16,0%	78,4%
26237	27,3%	1,0%	78,9%
26255	33,8%	13,7%	79,8%
26233	22,6%	13,0%	81,5%
26241	13,6%	11,5%	81,6%
26268	30,3%	8,6%	81,9%
26279	22,4%	6,8%	82,5%
26231	17,8%	13,2%	82,7%
26351	25,0%	7,5%	83,5%
26270	20,1%	13,5%	83,7%
26350	42,2%	6,8%	83,7%
26234	16,8%	10,5%	84,4%
26281	20,7%	10,5%	84,5%
26275	28,8%	6,7%	84,9%
26266	37,5%	9,4%	85,6%
26232	17,7%	8,1%	85,6%
26250	33,1%	9,5%	86,3%
26253	25,6%	5,2%	86,3%
26249	21,6%	5,9%	86,8%
26263	36,5%	3,2%	86,8%
26449	34,1%	7,7%	87,2%
26352	51,1%	8,3%	87,3%
26252	21,8%	9,2%	87,3%
26230	25,2%	10,2%	87,7%
26271	15,7%	10,8%	87,7%
26278	12,7%	9,5%	87,8%
26245	8,8%	5,2%	87,9%
26283	21,7%	7,4%	87,9%
26243	20,5%	7,1%	88,2%
26284	31,4%	6,4%	88,3%
26276	17,4%	6,6%	88,6%
26262	14,0%	6,4%	88,6%
26242	23,6%	6,2%	89,0%
26254	24,7%	8,1%	89,3%
26269	19,0%	6,5%	89,3%
26247	21,0%	8,6%	89,3%
26272	25,6%	7,6%	89,4%
26264	36,4%	7,9%	89,4%
26236	14,5%	7,8%	90,1%
26235	17,2%	4,4%	90,7%

26251	30,8%	3,4%	90,8%
26239	19,5%	2,7%	90,9%
26238	14,4%	5,2%	91,1%
26246	21,5%	5,8%	91,3%
26450	27,2%	0,7%	91,5%
26282	18,0%	4,4%	91,9%
26280	22,9%	3,8%	92,5%
26244	12,5%	5,3%	93,0%
26261	34,8%	5,6%	93,1%
26447	18,5%	3,8%	93,8%
26440	41,0%	4,2%	94,2%
26258	34,6%	2,4%	94,4%
26285	31,8%	3,4%	94,5%
26274	17,6%	2,9%	94,9%
26260	20,8%	3,4%	95,6%
26277	12,9%	3,1%	95,7%
26448	27,3%	0,3%	96,9%
<b>Média</b>	<b>25,2%</b>	<b>7,6%</b>	<b>86,6%</b>
<b>Variância</b>	<b>0,82%</b>	<b>0,23%</b>	<b>0,45%</b>
<b>Desvio</b>	<b>9,07%</b>	<b>4,82%</b>	<b>6,73%</b>